سلسلة المحاسبة

الرقابة الداخلية للمحاسبة في النظامين اليدوي والالكتروني

الدكتور
محمود علي أحمد إسماعيل
الدكتور
إبراهيم جابر السيد أحمد

دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع
دار الجديد للنشر والتوزيع

٦٥٧.٦١ أ . إ	أحمد ، إبراهيم جابر السيد . الرقابة الداخلية للمحاسبة في النظامين اليديوي والالكتروني / إبراهيم جابر السيد أحمد ، محمود علي أحمد إسماعيل.- ط١.- دسوق:دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع،دار الجديد للنشر والتوزيع . ٤١٢ ص ؛ ١٧.٥ × ٢٤.٥سم . (سلسلة المحاسبة) تدمك : ٣ - ٦١٨– ٣٠٨ – ٩٧٧ – ٩٧٨ ١. المحاسبة القومية ٢. إسماعيل ، محمود علي أحمد (مؤلف مشارك) . أ - العنوان .

رقم الإيداع : ١١٣٣١.

الناشر : دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع
دسوق - شارع الشركات- ميدان المحطة – بجوار البنك الأهلي المركز
هاتف- فاكس : ٠٠٢٠٤٧٢٥٥٠٣٤١ محمول : ٠٠٢٠١٢٧٧٥٥٤٧٢٥-٠٠٢٠١٢٨٥٩٣٢٥٥٣
E-mail: elelm_aleman٢٠١٦@hotmail.com & elelm_aleman@yahoo.com
الناشر : دار الجديد للنشر والتوزيع
تجزءة عزوز عبد الله رقم ٧١ زرالدة الجزائر
هاتف : ٢٤٣٠٨٢٧٨ (٠) ٠٠٢٠١٣
محمول ٦٦١٦٢٣٧٩٧ (٠) ٠٠٢٠١٣ & ٧٧٢١٣٦٣٧٧ (٠) ٠٠٢٠١٣
E-mail: dar_eldjadid@hotmail.com

٢٠١٩

محتوى الفهرس

مقدمة

ادى التطور العلمي والنمو في مجالات النشاط الاقتصادي الى كبر حجم المشروعات وتشعب اعمالها ووظائفها وصعوبة ادائها وتعدد مشاكلها ، وقد ادى ذلك الى تطور في مفهوم واهداف واساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية التي تمثل المراجعة الداخلية عنصراً هاماً فيها ، وكلما كبر حجم المشروع كلما زادت الحاجة الى توفير نظام مراجعة داخلية فعال بحيث تمارس المراجعة على اوجه نشاطات المشروع سواء كان نشاط اداري او مالي ، اذان وجودها اصبح امراً ضروريا وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع كالعمليات النقدية والتي تحتاج للمراجعة بغرض اكتشاف اي اختلاس او تلاعب بها

و تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية وهي عبارة عن نشاط مستقل يقوم به متخصص داخل المنشأة ، وهي ايضاً وسيلة فعالة تهدف الى مساعدة الادارة في التحقق من تنفيذ السياسات الادارية التي تكفل الحماية للأصول وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية ، والهادفة للحصول على اكبر كفاية انتاجية.

الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية الفعال وتأثيره على المعلومات المحاسبية الإلكترونية

شهدت الرقابة الداخلية تطوراً مستمراً في مفاهيمها، ابتداءً من النظر إلى أهميتها في حماية الموجودات من السرقة وسوء الاستخدام والتأكد من صحة المعلومات وكشف المخالفات والنواقص، مروراً بالمفهوم الأوسع الذي يشمل رفع الكفاءة التشغيلية والالتزام بتطبيق القوانين والسياسات الموضوعة، فضلا عن مصداقية الإبلاغ المالي وتحسين نوعية التقارير المالية وتقليل أعمال التدقيق والوقت الضائع بجانب تقليل التكلفة وتقليل الخسائر باعتبارها مرجع إرشادي لعمليات المصرف.(المطارنة، ٢٠٠٩). إن تبني المؤسسات استخدام الكمبيوتر في نظم المعلومات المحاسبية والتخلي عن التسجيل اليدوي والدفاتر المحاسبية ساعدها كثيراً على تطوير أساليب إدارتها، ورفع مستوى الأداء والإنتاجية والسرعة في مجال عملها، وكذلك توفير المعلومات الإدارية والمالية بشكل آني وتسهيل إمكانية تكامل المعلومات وترابط الأنظمة المعلوماتية الإدارية والمالية وبالتالي توفير الإحصائيات والمعلومات الصحيحة على مستوى القطاعات، ولما كانت أنظمة المعلومات المحاسبية منهجاً حديثاً لأداء الأعمال باستخدام شبكات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات كان لا بد من المسارعة إلى التفكير في أسلوب مناسب للرقابة على هذه المعاملات (Thomas *et.al*, ٢٠٠٢).

مشكلة الدراسة:

يشهد العالم تطوراُ متسارعاً في مجال نظم المعولمات المحاسبية المحوسبة يتطلب اهتمتماً وتطوراً مماثلاً في مجال الرقابة الداخلية من أجل ضمان فعالية هذه الأنظمة والمحافظة على قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة، إذ أنه بلا شك أن للرقابة الداخلية دورها الايجابي في الحد من الآثار السلبية

لاستخدام تلك الأنظمة، حيث إنها تهدف أساساً إلى ضمان فعالية وكفاءة العمل وإضفاء الثقة والمصداقية على البيانات المستخرجة من خلال هذه النظم. وتركز هذه الدراسة على معرفة فعالية الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في البنوك العاملة في قطاع غزة، وبناءً على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في البنوك العاملة في قطاع غزة؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من ضرورة التعرف على التطور في الإجراءات الرقابية بما يتناسب مع التطور في الأنظمة المحوسبة المستخدمة، وتهيئة الوسائل العلمية لحماية وصيانة هذه النظم ، ومن قدرة الرقابة الداخلية على متابعة أنظمة المعلومات المحاسبية الالكترونية، والتأكد من سلامتها عند ممارسة العمليات المصرفية بمختلف أنواعها، خاصة مع تعدد المخاطر الناجمة عن استخدام الحاسوب والبعد العلمي لآثارها ومحاولة دراسة الاتجاهات الحديثة في مجال أمن المعلومات المحوسبة للتغلب على هذه المخاطر والتأكد من توافر وسائل حماية تكفل لأنظمة المعلومات المالية استمرارها، وبالتالي نجاح أداء العمل الرقابي.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف مهمة:-

(١) معرفة مدى قدرة الرقابة الداخلية في البنوك العاملة في قطاع غزة على الرقابة على أنظمة المعلومات المحاسبية الالكترونية.

(٢) التعرف على كيفية الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية ومدى فعالية هذا النوع من الرقابة في البنوك العاملة في قطاع غزة.

فرضيات الدراسة:

(١)نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في البنوك العاملة في قطاع غزة تحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية بكفاءة وفاعلية

(٢)تتميز نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بالخصائص التي تجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية.

(٣)توفر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في البنوك العاملة في قطاع غزة الخصائص التي يتطلبها نظام الرقابة الداخلي الفعال.

(٤)يؤثر استخدام أسلوب الرقابة العامة على فعالية أنظمة المعلومات المحاسبية الالكترونية في البنوك العاملة في قطاع غزة.

(٥)يؤثر استخدام أسلوب الرقابة على التطبيقات على فعالية أنظمة المعلومات المحاسبية الالكترونية في المصارف العاملة في قطاع غزة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين، والمحاسبين الرئيسيين، والمدراء الماليين في البنوك العاملة في قطاع غزة.و قد بلغ عدد تلك البنوك ٩ بنوك منها ٦ تجارية و٣ اسلامية. وعليه فقد تم توزيع ٤٥ استبانة بواقع ٥استبانات لكل بنك (دد ٢ مدقق داخلي وعدد ٢ محاسب رئيسي وعدد ١ مدير مالي) وقد تم استرداد ٤٠ استبانة سليمة وصالحة للتحليل.

الدراسات السابقة:

١- دراسة (حمادة، ٢٠١٠)

هدفت إلى دراسة الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في مكاتب مراجعة الحسابات في مدينة دمشق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمهاأن لضوابط الرقابة بمكوناتها المختلفة أثر كبير في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية. كما أوصت الدراسة بضرورة تبني شركات القطاع العام والخاص جميعاً في سورية ضوابط الرقابة العامة لنظم المعلومات المحاسبية

وضرورة إجراء دورات تدريبية للعاملين في إدارة نظم المعلومات بهدف زيادة تأهيلهم في مجال الضوابط.

٢- دراسة (إدمان جل، ٢٠١٠)

وقد هدفت إلى الكشف عن مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها أن نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية فاعلة من حيث تلبية متطلبات عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المصارف التجارية العراقية الأهلية باستخدام نظم المعلومات المحاسبية لأداء وظائفها المتعددة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرار بشكل أوسع، وذلك لانجازها بفاعلية أكبر. والتأكيد على التحسين المستمر لنظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية، مما سيمكنها من مواكبة التطورات التكنولوجية في المجال المالي والمحاسبي.

٣- دراسة (الحكيم، ٢٠١٠)

هدفت الدراسة لقياس إمكانية القيام بتقييم بنية الرقابة الداخلية المؤتمتة من قبل مفتشي الجهاز عند قيامهم بعملية تدقيق المؤسسات الاقتصادية التي تستخدم نظم المعلومات المحاسبية المؤتمتة وفق معايير الرقابة على نظم المعلومات، بما يتناسب والتطور الحاصل في مجال استخدام تقنية المعلومات في النظم المحاسبية. واستخدمت الدراسة مختلطة استقرائية استنباطية، تبدأ من دراسة لهذه المعايير، ودراسة إمكانية تطبيقها من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية ومدى جدوى هذا التطبيق لتنتهي فيما بعد بتحديد مجموعة من المقترحات والتوصيات المنسجمة مع هذه النتائج.

٤- دراسة (ألحديثي، ٢٠٠٨)

هدفت الدراسة إلى تقويم درجة متانة إجراءات الرقابة الداخلية العامة، والتطبيقية في المؤسسات المالية في الأردن والعوامل المؤثرة على ذلك مثل حجم المؤسسات مقاساً برأس المال، وعدد العاملين في قسم الحاسوب وفي المؤسسة، وعدد الأقسام المستفيدة من قسم الحاسوب، وأيضا إلى فحص العلاقة بين إجراءات الرقابة الداخلية وكل من عمر المؤسسة وعمر قسم الحاسوب وعدد التطبيقات، والمستوى الوظيفي لمدير قسم الحاسوب، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج منها أن هنالك ضعفا في تطبيق إجراءات كل من: الرقابة التنظيمية والرقابة على الوصول إلى بيانات النظام والرقابة على أمن البيانات والملفات والرقابة العامة.

وأن هنالك تطبيقاً متوسطاً لإجراءات الرقابة على كل من: خطوات التوثيق وتطوير النظم والرقابة على التشغيل والرقابة التطبيقية والرقابة الداخلية.

٥- دراسة (البحيصي والشريف، ٢٠٠٧)

هدفت الدراسة إلى التعرف على المخاطر التي تواجه نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في المصارف العاملة في قطاع غزة، وعلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث تلك المخاطر والإجراءات التي تحول دون وقوع تلك المخاطر. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن حدوث مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية ترجع إلى أسباب تتعلق بموظفي البنك نتيجة قلة الخبرة الوعي والتدريب، إضافة إلى أسباب تتعلق بإدارة المصرف نتيجة لعدم وجود سياسات واضحة ومكتوبة وضعف الإجراءات والأدوات الرقابية المطبقة لدى المصرف. وان المصارف العاملة في قطاع غزة تتبع إجراءات حماية كافية لمواجهة مخاطر نظم المعلومات

المحاسبية الالكترونية. وأوصت الدراسة بضرورة دعم الإدارة العليا للمصارف أمن المعلومات لديها.

٦- دراسة (خصاونة، ٢٠٠٢)

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطور المعالجة الالكترونية للبيانات في أنظمة ومخاطر الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في الأردن، توصلت الدراسة إلى أن تطور المعالجة الإلكترونية للبيانات أدى إلى ظهور تحديات ومشكلات رقابية جديدة وازدياد الحاجة إلى بناء وتصميم أدوات رقابية تتناسب مع طبيعة المعالجة الإلكترونية للبيانات وتحدياتها، وضرورة أن يشمل ذلك كافة عناصر الرقابة بشقيها التطبيقية والعامة. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير البنية التحتية التكنولوجية لنظم المعلومات المصرفية بصورة مستمرة لضمان تحقيق الرقابة الفعالة، كما أوصت بضرورة زيادة الاهتمام بتدريب وتأهيل الكوادر البشرية للقيام بمهام الرقابة بكفاءة وفاعلية.

٧- دراسة (Donald and, Oxner , ٢٠٠١)

ناقشت الدراسة أهمية التدقيق والرقابة الداخلية في البنوك الصناعية ودور المعلومات التي يقدمها المدقق الداخلي في تحقيق أهداف المنشأة، وكشف الأخطاء ومعالجتها ومنع عمليات الغش والاحتيال وتأمين الحماية المناسبة لأصول المنشأة وممتلكاتها، والتقليل من حجم المخاطر التي تتعرض لها، كما ناقشت الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية كأحد الأنظمة الفرعية المكونة للنظام المحاسبي في التأكد من صحة وسلامة مدخلات النظام المحاسبي ، وأنجزت الدراسة عبر بإجراء مسح عام شمل المدققين الداخليين في البنوك والمؤسسات المصرفية في الولايات المتحدة ، وتوصلت الدراسة إلى أن نظم الرقابة والتدقيق الداخلي المستخدمة في هذه المصارف تسهم في إضافة قيمة جديدة للمنظمة وتساعد في تحقيق الأهداف بخطط الأعمال وتقارير الرقابة وبما تتضمنه من توصيات لإصلاح الأخطاء وتطوير الأعمال.

٨ - دراسة (Burtuon , ٢٠٠٠)

هدفت الدراسة إلى تقييم نظم وتكنولوجيا المعلومات المتعلقة بنشاطات التدقيق والرقابة الداخلية والتحقق من مدى كفاءتها وفعاليتها وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرها وصيانتها وتطوير البرمجيات التطبيقية المستخدمة. وتوصلت الدراسة إلى ابراز دور نظم وتكنولوجيا المعلومات المحاسبية في حماية الممتلكات من خلال توفير إجراءات وضوابط الأمن والحماية المناسبة، وتأكيد عينة الدراسة واتفاق إجاباتهم حول ضرورة رفع مستوى كفاءة نظم وتكنولوجيا المعلومات المحاسبية وأجراء عمليات الصيانة والتطوير المستمرة للتجهيزات الآلية والبرامج التطبيقية لتحقيق مستوى أفضل من إنجاز الأعمال والمهام.

نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية والرقابة عليها:

أصبح الحاسوب حجر أساس في ثقافة المجتمعات وفي شتى مجالات الحياة، وأداة من أدوات المعرفة، ولأن العصر الحالي هو عصر المعلومات وأنظمتها والبحث عن أفضل استخداماتها بأقل تكلفة ووقت، زادت أهمية المعلومات في العصر الحديث نتيجة التطور التكنولوجي والذي واكبت تطور الحواسيب، مما أدى إلى توفير الوقت والجهد وسرعة نقل البيانات والمعلومات إلى مستخدميها (Robert, *et.al.*, ٢٠٠٧). إن استخدامات الحواسيب متعددة، منها تخزين ومعالجة المعلومات والتي تعتبر عنصر هام من عناصر اتخاذ القرارات، وخاصة في مجال المعلومات المحاسبية، والتي هي من أهم المعلومات التي يسعى المستخدم للحصول عليها لاتخاذ قراره السليم، ولهذا يجب أن تتصف المعلومات المحاسبية بعدة خصائص رئيسية مثل: الملائمة، وإمكانية الاعتماد عليها، والثبات وقابليتها للمقارنة حتى تصبح هذه المعلومات مفيدة وكاملة من جميع جوانبها لاتخاذ قرارات رشيدة. (قاسم، ٢٠٠٤) ولذلك كان لا بد للمؤسسات بمختلف مجالاتها سواء أكانت صناعية، أو خدمية، أو

إنتاجية وغيرها من استخدام الأنظمة المحوسبة لتوفير المعلومات الملائمة والمناسبة وتوصيلها في وقتها المناسب لمستخدميها في جميع المستويات الإدارية.

الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية:

وهي ضوابط لا تتعلق مباشرةً بالعمليات المحاسبية ولكنها ذات أهمية عالية لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، كونها تمثل سياسات رقابية إدارية وتنظيمية يتم تطبيقها على إدارة نظم المعلومات، حيث أنه يوجد هناك ضوابط رقابية لا تتعلق مباشرة بالعمليات المحاسبية، بل لها منفعة ملحوظة لنظم المعلومات المحاسبية ويطلق على هذه الضوابط الرقابية مصطلح أساليب الرقابة العامة: وهي تمثل المعايير والتوجيهات التي يلتزم بإتباعها المختصون بوظائف جمع المعلومات وتبويبها وتلخيصها، وتدخل تحت نطاق مهام مركز قسم معالجة البيانات الكترونياً وتشتمل على:

أ- ضوابط الرقابة التنظيمية:

وتتمثل في الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بفصل الوظائف بين إدارة نظم المعلومات والإدارات الأخرى ذات العلاقة، وفصل الواجبات وتقسيمها، وتحديد المسؤوليات في دائرة الحاسوب نفسها من أجل تقليل مخاطر الغش (Chow Chee, ٢٠٠٦).

ب-ضوابط الرقابة على الوصول:

وهي إجراءات رقابية مصممة لمنع واكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحدث نتيجة لمحاولات الدخول والاستخدام غير المرخص لأجهزة الحاسوب وبيانات النظام. وتهدف هذه الإجراءات إلى ضمان السماح للأشخاص المصرح لهم فقط بالوصول إلى الأجهزة والبرمجيات المحاسبية وتحديدهم ضمن المدى الذي يتفق مع طبيعة وحجم أعمالهم الوظيفية وضمن أوقات العمل الرسمي (موسكوف وسيكن، ٢٠٠٢).

ضوابط الرقابة على أمن وحماية الملفات:

وتشمل الإجراءات اللازمة لتحقيق الأمن والحماية لمكونات النظام المادية والمنطقية ومواجهة المخاطر المختلفة، كمخاطر الوصول غير المصرح به الذي يقوم به قراصنة الحاسوب فضلاً عن المخاطر الناجمة عن العوامل الطبيعية الخارجية التي قد تتسبب في إخفاق النظام بمكوناته المادية والبرمجية، وعدم القدرة على إتاحته للمستخدمين، وضمان إدارة النظام وإدامته (الليثي، ٢٠٠٥).

ت- ضوابط الرقابة على توثيق النظام وتطويره:

وتشمل الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بتوثيق نظم المعلومات وتوصيفها بمكوناتها المادية والمنطقية، وتوثيق إجراءات المستخدم النهائي فضلاً عن توثيق حالات التطوير والتحديث المستمرة للنظام بعد تشغيله (الحكيم، ٢٠١٠).

أداة الدراسة:

تم تصميم وتوزيع إستبانة خاصة لتحقيق أهداف الدراسة وقد تكونت الاستبانة من قسمين رئيسين، القسم الأول وهو عبارة عن البيانات الشخصية والمهنية الخاصة بالمستجيب، أما القسم الثاني فيتعلق بواقع عملية التدقيق على نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في البنوك وقد تم تقسيمه إلى عدة مجالات كل مجال منها يتعلق باحدى فرضيات الدراسة.

خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (١) يعرض خصائص عينة الدراسة

جدول (١) خصائص عينة الدراسة

الوظيفة الحالية	**العدد**	**%**	**المؤهل العلمي**	**العدد**	**%**
مدقق داخلي	١٧	٤٢.٥	بكالوريوس	٣٥	٨٧.٥
مدير مالي	٨	٢٠	ماجستير	٥	١٢.٥
محاسب رئيسي	١٥	٣٧.٥	دكتوراه	٠	٠
المجموع	٤٠	١٠٠.٠	**المجموع**	٤٠	١٠٠.٠
سنوات الخبرة	**العدد**	%	**التخصص العلمي**	**العدد**	**%**
أقل من ٥ سنوات	١	٢.٥	محاسبة	٢٤	٦٠.٠
٥ - ١٠ سنوات	١٩	٤٧.٥	مالية ومصرفية	٩	٢٢.٥
١٠ -١٥ سنة	٢٠	٥٠.٠	إدارة	٦	١٥.٠
١٥ سنة فاكثر	٠	٠	أخرى	١	٢.٥
المجموع	٤٠	٥٠.٠	**المجموع**	٤٠	١٠٠.٠

يتضح من جدول (١) أن عينة الدراسة تشتمل على كل من لهم علاقة بنظم المعلومات المحاسبية في البنوك من مدراء ماليين ومحاسبين رئيسيين ومدققين داخليين، هذا يعني أن المبحوثين لديهم إلمام تام بموضوع الاستبانة وكذلك تتوفر لديهم المقدرة الجيدة على فهم الأسئلة والإجابة عليها.

أما من حيث المؤهل العلمي، فيتضح أن الغالبية العظمى من أفراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس، وهذا يعكس حقيقة أن أكثر العاملين في البنوك هم من حملة البكالوريوس، أما حملة درجة الدراسات العليا كانت النسبة أقل وهم غالباً مدراء الفروع. اما من حيث التخصص العلمي، أن معظم المبحوثين هم من تخصصات ذات علاقة مباشرة بنظم المعلومات المحاسبية .

محاسبة وعلوم مالية ومصرفية وإدارة أعمال) مما يعني انهم قادرون على فهم الأسئلة والإجابة عليها بدرجة عالية من الدقة والواقعية.

أما من حيث سنوات الخبرة، يتضح أن معظم مفردات مجتمع الدراسة سنوات الخبرة لديهم عدد سنوات من الخبرة لا يقل عن خمسة سنوات، وهذا مؤشر على توفر الخبرة الكافية لمفردات عينة الدراسة لفهم مقصود الاستبانة وبالتالي يعزز الثقة في إجاباتهم.

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة القدرة المتوسطة (المتوسطة) وهي ٣ أم لا، النتائج موضحة في جدول (٢).

جدول (٢) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لفقرات مجال "الالتزام بأهداف نظام الرقابة الداخلية"

	الفقرة	المتوسط	قيمة الاختبار	Sig.	الرتبة
١	يؤثر نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل البنك على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية، وعلى دقة البيانات والمعلومات.	٤.٣٠	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٢

٢	يستطيع نظام الرقابة الداخلية المطبق حماية الموجودات والملفات والمعلومات في البنك من سوء الاستخدام.	٤.٣٠	٥.٩٢	٠.٠٠٠*	٢
٣	يشجع نظام الرقابة الداخلية على الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية المرسومة من قبل الإدارة العليا.	٤.٤٣	٦.١٧	٠.٠٠٠*	١
٤	لنظام الرقابة الداخلية القدرة على تنمية الكفاية الإنتاجية في مهام نظام المعلومات المحاسبي في المصرف.	٤.٢٥	٥.٩٢	٠.٠٠٠*	٥
٥	لنظام الرقابة الداخلية القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش في نظام المعلومات المحاسبي بالمصرف.	٤.٢٨	٦.٠٨	٠.٠٠٠*	٤
	جميع فقرات المجال معاً	٤.٣١	٦.١٧	٠.٠٠٠*	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (٢) يمكن ملاحظة أن جميع الفقرات دالة احصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ كما ان المتوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أعلى من ٤ (الدرجة الكلية من ٥) الامر الذي يعني موافقة افراد العينة على محتوى

الفقرات بدرجة عالية. وهنا يمكن الإشارة إلى الفقرات التي حصلت على أعلى درجة موافقة وهي الفقرة الثالثة" يشجع نظام الرقابة الداخلية على الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية المرسومة من قبل الإدارة العليا" والفقرة الأولى "يؤثر نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المصرف على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية، وعلى دقة البيانات والمعلومات"، والفقرة الثانية " يستطيع نظام الرقابة الداخلية المطبق حماية الموجودات والملفات والمعلومات في المصرف من سوء الاستخدام". وبشكل عام يتضح بأن المتوسط الحسابي للمحور يساوي ٤.٣١، قيمة اختبار الإشارة ٦.١٧، والقيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي ٠.٠٠٠ لذلك يعتبر مجال "الالتزام بأهداف نظام الرقابة الداخلية "دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ "، إضافة إلى أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال أعلى عن درجة القدرة المتوسطة وهي ٣ وهذا يعني موافقة المبحوثين على فقرات هذا المجال، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في المصارف العاملة في قطاع غزة تحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية بكفاءة وفاعلية.

الفرضية الثانية:

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة القدرة المتوسطة وهي ٣ أم لا، النتائج موضحة في جدول (٣).

جدول (٣) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " الالتزام بخصائص نظام المعلومات "

م	الفقرة	المتوسط	قيمة الاختبار	(.Sig)	الرتبة
١	يتميز النظام المحاسبي بالسرعة الفائقة في أداء العمليات الحسابية المختلفة ومن ثم تزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالسرعة المطلوبة.	٤.٢٠	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٦
٢	يستطيع النظام المحاسبي إجراء العديد من الاختبارات الرقابية المبرمجة مسبقاً للتأكد من تحقق الشروط التي يتطلبها النظام ووظائف أخرى يمكن برمجتها بحسب حاجة المستخدمين.	٤.٢٣	٦.٠٨	*٠.٠٠٠	٥
٣	قدرة النظام على أداء العمليات المحاسبية بدرجة عالية من الكفاءة.	٤.٣٣	٦.١٧	*٠.٠٠٠	٢
٤	للنظام المحاسبي القدرة على تصنيف المعلومات المخزنة داخل النظام حسب وجهات نظر متعددة ل تكون صالحة لعملية اتخاذ القرارات.	٤.٢٣	٥.٩٢	*٠.٠٠٠	٤

٥	يضمن النظام تسجيل وتخزين البيانات المحاسبية بما يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً ويمنع حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود.	٤.٣٥	٦.٠٨	*٠.٠٠٠	١
٦	يقدم النظام النتائج بصحة عالية جداً فضلاً على أنه يعطي نتائج خالية من أي نسبة خطأ إلا ما قد يرتكبه الملقن أثناء عملية إدخال البيانات من الأخطاء.	٤.٣٠	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٣
	جميع فقرات المجال معاً	٤.٢٧	٦.١٧	*٠.٠٠٠	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (٣) يمكن ملاحظة أن جميع الفقرات دالة احصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ كما ان المتوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أعلى من ٤ (الدرجة الكلية من ٥) حيث جاء هذا الوسط محصوراً ما بين ٤.٣ - ٤.٢، الامر الذي يعني موافقة افراد العينة على محتوى الفقرات بدرجة عالية. وهنا يمكن الإشارة إلى الفقرات التي حصلت على أعلى درجة موافقة هي الفقرة الخامسة بمتوسط حسابي قدره ٤.٣٥ "يضمن النظام تسجيل وتخزين البيانات المحاسبية بما يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً ويمنع حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود" تليها الفقرة الثالثة بمتوسط حسابي قدره ٤.٣٣ "قدرة النظام على أداء العمليات المحاسبية بدرجة عالية من الكفاءة" والفقرة السادسة بمتوسط حسابي قدره ٤.٣ " يقدم النظام

النتائج بصحة عالية جداً فضلاً على أنه يعطي نتائج خالية من أي نسبة خطأ إلا ما قد يرتكبه الملقن أثناء عملية إدخال البيانات من الأخطاء."

وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي ٤.٢٧، وأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال وقيمة اختبار الإشارة ٦.١٧، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي ٠.٠٠٠ لذلك يعتبر مجال "الالتزام بخصائص نظام المعلومات " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال أعلى من درجة القدرة المتوسطة وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل الأفراد على فقرات هذا المجال. مما يعني أن مجتمع الدراسة مقتنع بتوفر خصائص نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية التي تجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية. وبالتالي ونقبل الفرضية التي تنص على: تتميز نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بالخصائص التي تجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية.

الفرضية الثالثة:

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة القدرة المتوسطة (المتوسطة) وهي ٣ أم لا، النتائج موضحة في جدول (٤).

جدول (٤)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " الالتزام بخصائص المعلومات المحاسبية "

م	الفقرة	المتوسط	قيمة الاختبار	(Sig.)	الرتبة
١	يوفر النظام مبدأ الملائمة أي توفير المعلومات المحاسبية عند الطلب وحسب المواصفات المطلوبة كماً ونوعاً.	٤.٣٠	٦.١٧	٠.٠٠٠*	١

٢	يحقق نظام المعلومات مبدأ الموثوقية أي إمكانية الثقة بالمعلومات المحاسبية المستخرجة والاعتماد عليها.	٤.٣٠	٦.١٧	٠.٠٠٠*	١
٣	قدرة النظام على استخراج معلومات قابلة للمقارنة.	٤.٢٥	٦.٠٨	٠.٠٠٠*	٦
٤	يحقق النظام مبدأ الثبات أي الثبات في تطبيق طرق وأساليب القياس والعرض والإفصاح.	٤.١٨	٥.٩٢	٠.٠٠٠*	٨
٥	يقدم النظام معلومات قابلة للفهم والاستيعاب.	٤.٢٥	٥.٩٢	٠.٠٠٠*	٤
٦	المعلومات المستخرجة من النظام تتسم بالموضوعية وخلوها من التحريف والتشويه.	٤.٢٣	٦.٠٠	٠.٠٠٠*	٧
٧	يحقق النظام مبدأ وقتية المعلومات أي بإمكان المصرف الحصول على المعلومات عند الحاجة لاتخاذ القرارات.	٤.٢٨	٥.٩٢	٠.٠٠٠*	٣
٨	يقدم النظام معلومات صحيحة وخالية من الأخطاء والتحيز.	٤.٢٥	٦.٠٨	٠.٠٠٠*	٤

٩	تتميز المعلومات المقدمة من خلال النظام بالوضوح وعدم الغموض لكي يتمكن المستفيد من الوصول إلى قراراته الصائبة.	٤.١٥	٥.٩٢	*٠.٠٠٠	٩
١٠	يقدم النظام معلومات تتسم بالاكتمال أي توضح حدود الأهمية النسبية والتكلفة.	٤.١٠	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	١٠
	جميع فقرات المجال معاً	٤.٢٣	٦.١٧	*٠.٠٠٠	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (٤) يمكن ملاحظة أن جميع الفقرات دالة احصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ كما ان المتوسط الحسابي لجميع الفقرات كان أعلى من ٤ (الدرجة الكلية من ٥) حيث جاء هذا الوسط محصوراً ما بين ٤.١ - ٤.٣، الامر الذي يعني موافقة افراد العينة على محتوى الفقرات بدرجة عالية. وهنا يمكن الإشارة إلى الفقرات التي حصلت على أعلى المتوسطات حيث جاءت في المرتبة الفقرة الأولى" يوفر النظام مبدأ الملائمة أي توفير المعلومات المحاسبية عند الطلب وحسب المواصفات المطلوبة كماً ونوعاً " بمتوسط يساوي ٤.٣٠، وجاءت في نفس المرتبة وبنفس المتوسط الفقرة الثانية " يحقق نظام المعلومات مبدأ الموثوقية أي إمكانية الثقة بالمعلومات المحاسبية المستخرجة والاعتماد عليها"، وتلتها في المرتبة الثالثة الفقرة السابعة " يحقق النظام مبدأ وقتية المعلومات أي بإمكان المصرف الحصول على المعلومات عند الحاجة لاتخاذ القرارات" بمتوسط قدره ٤.٢٨.ى وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي ٤.٢٣، وقيمة اختبار الإشارة ٦.١٧ والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي ٠.٠٠٠ لذلك يعتبر مجال " الالتزام بخصائص

المعلومات المحاسبية" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال أعلى من درجة القدرة المتوسطة وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من مفردات العينة على فقرات هذا المجال، وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أن "توفر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية الخصائص التي يتطلبها نظام الرقابة الداخلي الفعال".

الفرضية الرابعة:

من أجل مناقشة الفرضية تم مناقشة الاساليب المكونة للفرضية كل على حدة. كما تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة القدرة المتوسطة (المتوسطة) وهي ٣ أم لا، النتائج موضحة في جدول (٥).

جدول (٥) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " أساليب الرقابة التنظيمية"

م	الفقرة	المتوسط	قيمة الاختبار	(Sig.)	الرتبة
	أساليب الرقابة التنظيمية				
١	تلتزم الإدارة بتخصيص دائرة مستقلة لمعالجة البيانات الكترونياً في الهيكل التنظيمي للمصرف.	٤.٢٣	٥.٦٨	*٠.٠٠٠	٢

٢	تحدد الإدارة واجبات الرقابة التنظيمية من حيث مسؤوليتها عن حماية البيانات وتشغيل الكمبيوتر والعمليات المساعدة وإعداد البرامج وتوصيل المعلومات.	٤.٢٣	٥.٩٢	*٠.٠٠٠	٢
٣	يستطيع النظام الفصل بين وظائف التشغيل والتنفيذ ت والتعديل .	٤.٢٥	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	١
٤	يستطيع النظام فحص طرق تخصيص المهام والمسؤوليات الخاصة بالعاملين في مركز الكمبيوتر.	٤.١٥	٥.٩٢	*٠.٠٠٠	٦
٥	تحتفظ الإدارة بمستندات تُوثق فيها طريقة عمل النظام ومعالجاته وتدفق العمل المستندي من خلال النظام الحاسوبي.	٤.٢٠	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٤
٦	قدرة إدارة المصرف على فصل وظيفة الرقابة على النظام عن وظيفة إدخال المعلومات إلى النظام.	٤.٢٠	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٤
	جميع الفقرات معاً	٤.٢١	٦.١٧	*٠.٠٠٠	

	أساليب رقابة الأجهزة				
٧	قدرة الرقابة ضمان إجراءات عدم الدخول إلى قسم الحاسوب في غير أوقات العمل الرسمي.	٤.٢٥	٦.٠٠	٠.٠٠٠*	١
٨	توفير احتياطات لمواجهة أخطار الحوادث مثل الحريق وانقطاع التيار الكهربائي.	٤.٢٠	٦.٠٨	٠.٠٠٠*	٣
٩	توفر الرقابة إجراءات معينة لدخول وخروج الأجهزة من والى البنك.	٤.٢٣	٥.٨٣	٠.٠٠٠*	٢
	جميع الفقرات معاً	٤.٢٣	٦.٠٨	٠.٠٠٠*	
	اساليب رقابة التوصيل				
٩	يتم وضع إجراءات رقابية لتأمين الشبكة الداخلية ومتابعة البيانات واكتشاف نقاط الضعف.	٤.٢٥	٦.٠٠	٠.٠٠٠*	٢
١٠	توفير إجراءات وتعليمات إدارية يتم بموجبها إبعاد الموظفين غير المصرح لهم بالدخول للنظام.	٤.١٨	٦.٠٠	٠.٠٠٠*	٣
١١	يتم استخدام كلمات السر للتأكد من أن الأشخاص المعنيين هم المسموح لهم بالاتصال بالنظام.	٤.٣٠	٦.٠٨	٠.٠٠٠*	١

	جميع الفقرات معاً	٤.٢٤	٦.١٧	*٠.٠٠٠	
	أساليب رقابة وتطوير النظام				
١٢	يتم الاحتفاظ بالنسخ الأصلية للملفات والبرامج في أماكن أمينة.	٤.٢٦	٥.٨٣	*٠.٠٠٠	١
١٣	يتم الحصول على الموافقات الرسمية على كل خطوة من خطوات تصميم وتطوير النظام.	٤.١٨	٥.٧٦	*٠.٠٠٠	٤
١٤	القدرة على الاحتفاظ بنسخة أخرى من ملفات النظام على الحاسوب نفسه.	٤.١٨	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٣
١٥	القدرة على الاحتفاظ بنسخة أخرى من وسائل الحفظ الثانوية.	٤.٢٣	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٢
١٦	مراعاة اختبار النظام في ظروف عمل واقعية وباستخدام بيانات حقيقية.	٤.١٥	٦.٠٨	*٠.٠٠٠	٦
١٧	توضع أجهزة النظام المحوسب في غرف محمية وآمنة، ولا يتم السماح بالدخول إليها لأي كان.	٤.١٨	٥.٩٢	*٠.٠٠٠	٥

	جميع الفقرات معاً	٤.١٩	٥.٨٥	٠.٠٠٠*	
	المجال معا	٤.٢١	٦.١٧	٠.٠٠٠*	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (٥) يمكن استخلاص ما يلي:

- الفقرات في جميع المحاور حصلت على متوسط حسابي أعلى من ٤ (المجموع الكلي ٥) حيث تراوحت المتوسطات ما بين ٤.٢٦- ٤.١٤ ، وهو اعلي من الرقم المتوسط ٣، كما جاءت قيم الاختبار متقاربة جداً ما بين ٦.١٧ – ٥.٦٧، كما كانت درجة المعنوية لجميع الفقرات ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. الامر الذي يعني موافقة المبحوثين على جميع فقرات هذا المحور بجميع مكوناته من أساليب رقابة تنظيمية ورقابة اجهزة ورقابة توصيل ورقابة تطوير .
- اجمالي الفقرات لكل اسلوب رقابي أيضاً حصل على متوسط حسابي أعلى من ٤ (المجموع الكلي ٥) وهو اعلي من الرقم المتوسط ٣، كما جاءت قيم الاختبار متقاربة جداً، وكانت درجة المعنوية لجميع الفقرات ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يعني موافقة المبحوثين حلى ما جاء في مكونات كل اسلوب من هذه الاساليب.
- حصل اجمالي المحور على متوسط حسابي ٤.٢١ ، (المجموع الكلي ٥) وهو اعلي من الرقم المتوسط ٣، وبقيمة قدرها ٦.١٧ ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، الامر الذي يعني موافقة المبحوثين على إجمالي المحور الخاص بالفرضية، وعليه يتم قبول الفرضية التي تنص على انه يؤثر استخدام أسلوب الرقابة العامة على فعالية أنظمة المعلومات المحاسبية الالكترونية في البنوك العاملة في قطاع غزة.

الفرضية الخامسة:

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة القدرة المتوسطة (المتوسطة) وهي ٣ أم لا، النتائج موضحة في جدول (٦).

جدول (٦) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " أساليب الرقابة على مدخلات النظام"

م	الفقرة	المتوسط	قيمة الاختبار	(.Sig)	الرتبة
	أساليب الرقابة على مدخلات النظام				
١	قدرة الرقابة الداخلية على التحقق من أساليب الرقابة على المدخلات من إجراءات تكفل حدوثها.	٤.١٠	٦.٠٠	٠.٠٠٠*	٢
٢	المقدرة على ترتيب المستندات تتابعياً لاكتشاف أي نقص في إدخال البيانات.	٤.١٠	٥.٦٨	٠.٠٠٠*	٣
٣	المقدرة على تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة المحاسبية الالكترونية بالشكل الذي يكشف الخطأ في حال وقوعه فوراً.	٤.١٨	٦.١٧	٠.٠٠٠*	١
٤	القدرة على تصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها في المدخلات ومن ثم إعادة إدخال البيانات المصححة.	٤.١٠	٥.٩٢	٠.٠٠٠*	٥

٥	الاحتفاظ بالمستندات الأصلية أو صور للمدخلات وذلك من أجل المقارنة بين المخرجات وتلك المستندات.	٤.١٠	٥.٧٦	*٠.٠٠٠	٣
	جميع الفقرات معاً	٤.١٢	٦.١٧	*٠.٠٠٠	
	أساليب الرقابة على معالجة البيانات				
٦	قدرة النظام على ضمان إجراءات رقابية كافية ضمن برامج الحاسوب للتأكد من معالجة البيانات التي تم إدخالها.	٤.١٥	٥.٧٦	*٠.٠٠٠	٣
٧	للنظام القدرة على وضع إجراءات رقابية تمنع حذف عمليات سبق تسجيلها.	٤.٢٥	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	١
٨	للرقابة القدرة على التأكد من عدم وجود أي فقدان أو تعديل أو تكرار غير صحيح للمعاملات.	٤.٢٣	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٢
	جميع الفقرات معاً	٤.٢١	٦.١٧	*٠.٠٠٠	
	أساليب الرقابة على المخرجات				
٩	يتم فحص التقارير والمستندات المستخرجة من النظام قبل توزيعها على الجهات المختصة للتأكد من معقولية المعلومات التي تحتويها.	٤.١٥	٥.٨٥	*٠.٠٠٠	٤

١٠	قـدرة النظـام علـى ضـمان صـحة ومصـداقية المعلومـات المقدمـة مـن قبل نظام المعلومات الالكتروني.	٤.٢٣	٦.٠٨	*٠.٠٠٠	١
١١	ضـــمان تـــوفير قائمـــة بتقـــارير ومســـتندات مخرجـــات مركـــز الكمبيوتر ووضـع إجراءات رقابيـة لتوزيع التقارير.	٤.١٣	٥.٦٨	*٠.٠٠٠	٦
	القدرة على تـوفير إجراءات محددة تضمن إيصال مخرجات النظام إلى الجهـات المعنيـة فقـط فـي الوقـت المناسب.	٤.١٣	٦.٠٠	*٠.٠٠٠	٥
١٢	القـدرة علـى حمايـة المخرجـات الحساسـة والسرية من تسليمها للمسـتخدمين غيـر المخـولين بالوصـول إليهـا أو إرسـالها لمكـان خاطئ.	٤.١٨	٥.٩٢	*٠.٠٠٠	٣
١٣	يـتم إتـلاف المخرجـات المهمـة والسـرية بعـد الانتهـاء مـن استخدامها.	٤.٢٣	٥.٦٨	*٠.٠٠٠	٢
	جميع الفقرات معاً	٤.١٧	٥.٦٧	*٠.٠٠٠	
	جميع فقرات المجال معا	٤.٢٠	٦.١٦	*٠.٠٠٠	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (٦) يمكن استخلاص ما يلي:

- الفقرات في جميع المحاور حصلت على متوسط حسابي أعلى من ٤ (المحموع الكلي ٥) حيث تراوحت المتوسطات ما بين ٤.٢٣ - ٤.١٠ ، وهو اعلي من الرقم المتوسط ٣، كما جاءت قيم الاختبار متقاربة جداً ما بين ٦.١٦ – ٥.٦٨ ، كما كانت درجة المعنوية لجميع الفقرات ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. الامر الذي يعني موافقة المبحوثين على جميع فقرات هذا المحور بجميع مكوناته من أساليب رقابة تنظيمية ورقابة أجهزة ورقابة توصيل ورقابة تطوير .
- اجمالي الفقرات لكل اسلوب رقابي أيضاً حصل على متوسط حسابي أعلى من ٤ (المحموع الكلي ٥) وهو اعلي من الرقم المتوسط ٣، كما جاءت قيم الاختبار متقاربة جداً، وكانت درجة المعنوية لجميع الفقرات ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يعني موافقة المبحوثين حلى ما جاء في مكونات كل اسلوب من هذه الاساليب.
- حصل إجمالي المحور على متوسط حسابي ٤.٢٠،(المجموع الكلي ٥) وهو اعلي من الرقم المتوسط ٣، وبقيمة قدرها ٦.١٦ ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، الامر الذي يعني موافقة المبحوثين على أجمالي المحور الخاص بالفرضية، وعليه يتم قبول الفرضية التي تنص على انه يؤثر استخدام أسلوب الرقابة على التطبيقات على فعالية أنظمة المعلومات المحاسبية الالكترونية في البنوك العاملة في قطاع غزة .

من خلال تحليل الجوانب النظرية والعملية للدارسة تم التوصل الى **بعض النتائج أهمها أنه في البنوك العاملة في قطاع غزة:**

- يشجع نظام الرقابة الداخلية على الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة العليا، ويقدم معلومات على درجة عالية من الصحة والمصداقية، ويتم تزويد الإدارة بالتقارير اللازمة عن مدى تحقيق الأهداف الموضوعة.

- يوفر نظام الرقابة الداخلية وصفاً وظيفياً يحدد الصلاحيات والواجبات ودرجة المعرفة والمهارة لأداء الأعمال بكفاءة وفاعلية كما تتطلبها مختلف الوظائف داخل البنك، وتفرض الادارة عقوبات مشددة ورادعة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة في أداء المهام.
- يستطيع نظام الرقابة الداخلية دراسة المخاطر الناتجة عن تطبيق أنظمة المعلومات المحاسبية الجديدة، والمخاطر الناتجة عن الموظفين، كما يوفر وسائل محاسبية لتقويم الأداء الشامل مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والمؤشرات المالية وغير المالية.
- تستطيع إدارة البنك متابعة مختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية وتحديد فاعليتها ومدى حاجتها للتطوير والتحديث.

أثبتت الدراسة وجود دور مهم للخصائص التي تجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية وذلك كالآتي:

- قدرة النظام على تسجيل وتخزين البيانات المحاسبية بما يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً ومنع حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود.
- أن لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية دور كبير في توفير خاصية الملاءمة والموثوقية، ومن الجانب الآخر أثبتت ضعف في بعض النواحي مثل قدرة النظام الالكتروني تقديم معلومات تتسم بالاكتمال والموضوعية وقابلة للمقارنة، وضعف في تطبيق طرق وأساليب القياس والعرض والإفصاح.
- لاستخدام أسلوب الرقابة العامة (أساليب الرقابة على الأجهزة، وأساليب رقابة التوصيل، وأساليب رقابة توثيق وتطوير النظام) أثر كبير على فعالية أنظمة المعلومات المحاسبية الالكترونية في المصارف الإسلامية، وذلك نظراً لأن النظام له القدرة على الفصل بين وظائف مشغل الأجهزة والتصريح بتنفيذ العمليات المالية وتعديل الملفات، وتلتزم الإدارة

بتخصيص دائرة مستقلة لمعالجة البيانات الكترونياً في الهيكل التنظيمي للمصرف. كما توفر الرقابة إجراءات معينة لدخول وخروج الأجهزة من والى المصرف. من ناحية اخرى فإن كلمات السر تَستخدم للتأكد من أن الأشخاص المعنيين هم المسموح لهم بالاتصال بالنظام، ووجود إجراءات رقابية لتأمين الشبكة الداخلية ومتابعة البيانات. كما يتم الاحتفاظ بالنسخ الأصلية للملفات والبرامج في أماكن أمينة، وعلى وسائل الحفظ الثانوية. كما أنه يتم تصميم نماذج إدخال البيانات في الأنظمة المحاسبية الالكترونية بالشكل الذي يكشف الخطأ فور وقوع ، ولنظام الرقابة الداخلية القدرة على وضع إجراءات تمنع حذف عمليات سبق تسجيلها.

بناءً على ما تم التوصل له من نتائج فان الباحث يوصي بضرورة قيام البنوك العاملة في قطاع غزة بضرورة مواكبة التطور في نظم المعلومات المحاسبية وأساليب الرقابة على النظم الالكترونية وكذلك تأهيل الطاقم العامل في مجال الرقابة على استخدام أساليب ووسائل الرقابة على النظم المحسوبة.

وكذلك الأخذ بعين الاعتبار التطورات والتغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة، ومحاولة الاستفادة منها، بما يسهم في تحقيق كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفاعليتها. كذلك لإنه البنوك عليها أن تعمل دائماً على تطوير نظام رقابة داخلي فعال يستطيع الاستجابة للتغيرات التي يحدثها عصر تكنولوجيا المعلومات، فلا بد أن يتوفر في بناء النظام جميع مكوناته الاساسية بدءاً من بيئة الرقابة ثم تقييم المخاطر والاهتمام بأنظمة الاتصالات والمعلومات وأنشطة الرقابة وانتهاء بالمراقبة المستمرة، للتأكد من شمولية نظام الرقابة الداخلية على جميع عمليات البنك.

الفصل الثاني

تطور المراجعة الداخلية وتأثيره في مصداقية إدارة الأرباح

"دراسة تطبيقية مقارنة"

لم يكن الاهتمام بدور لجان المراجعة في مجال الجهود الرامية إلى إعادة الثقة والمصداقية للقوائم المالية للشركات وليد السنوات القليلة الماضية، فقد بدأ هذا الاهتمام منذ ما يقرب من ثلاثة عقود، غير أنه قد تزايد بصورة كبيرة عقب انهيار كبرى الشركات العالمية مثل شركتي World come & Zxerox الأمريكية وشركة Premolar الإيطالية، والتي كشفت النقاب عن فساد ممارسات إداراتها، وإعادة إحياء الدعوة إلى تفعيل حوكمت الشركات، حيث تم تركيز الضوء على الدور الهام الذي يمكن للجان المراجعة القيام به، في مجال التحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية، وخلوها من آثار الاحتيال والتضليل، وأساليب إدارة الأرباح. هذا، ويهدف البحث الحالي إلى التعرف على الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمد الباحث على كل من منهجي البحث العلمي الاستقرائي والاستنباطي، مستخدماً في ذلك أسلوب الدراسة النظرية مع التطبيق على بيئتي الأعمال المصرية والسعودية من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة من: رؤساء وأعضاء مجالس الإدارات، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مديرو إدارات المراجعة الداخلية، مراقبي الحسابات، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية.

١- المبحث الأول:

١/ ١:الإطـار العـام للبحث:

أدت الفضـائح الماليـة للشـركات العالميـة مثـل شـركة Enron، وشـركة World Com، وما نتج عنها من حـالات إفلاس وانهيار إلـى الحاجـة لإعـادة النظر في هياكل مجالس الإدارة من وجهـة نظر كلٍ من المستثمرين والإدارة والمشَّـرِعين والبـاحثين، إذ تعـود أسـباب الانهيـارات هـذه إلـى مجموعـة مـن العوامـل، مـن أهمهـا، وجـود بـدائل للسياسـات المحاسـبية تتفـق مـع المبـادئ المحاسبية المتعارف عليها أمام إدارة الشركة مما يـؤدي لإنتـاج قـوائم وتقـارير مالية مضللة نتيجة استغلال تلك المرونـة المتاحة فـي الاختيـار بـين تلك البدائل سـعياً وراء إحـداث تحسـين صـوري (غيـر حقيقـي) فـي ربحيتهـا أو مركزهـا المـالي بمـا يخـدم أهـداف الإدارة دون أهـداف الشـركة، وهـو مـا يطلـق عليـه مصطلح إدارة الأرباح Earnings Management (AICPA, ٢٠٠٨).

ولقـد ظهـرت عمليـات إدارة الأربـاح مـن جانـب إدارات الشـركات مـع ظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، وبزوغ الأساس النفعي الناتج عن تضارب المصالح بين الفئات العديدة المهتمة بأنشطة الشـركة وعلـى رأس هذه الفئات الإدارة التي أصبحت تتمتع بسيطرة مباشرة وقدرة عالية علـى تسيير أمور هذه الشركات طبقاً لما تراه مناسباً لمصالحها، سواء ارتبطت هذه المصالح بالبقاء في الإدارة لمدة طويلـة أو الحصـول علـى حصـتها فـي الأربـاح التـي باتـت مرتبطـة فـي كثيـر مـن الأحيـان بشـكل مباشـر بـالأربـاح المعلنـة فـي القوائم المالية. (العبادي، ٢٠٠٨، ص ص٦٧-٦٨)

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم إدارة الأرباح أصبح محل تركيز واهتمـام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيـرة خاصـة بعد أحداث انهيار شركة Enron وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة آرثـر أندرسـون لكونـهـا الشـركة المسـئولة عـن مراجعـة حسـابات شـركة إنـرون جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة

مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

وقد أدت تداعيات تلك الانهيارات إلى دفع مجلس الإدارة والمشرعين والباحثين لتوفير آليات مناسبة تحد من الممارسات المحاسبية المضللة، وتضمن اختيار سياسات إدارية ومحاسبية مناسبة تنتج تقارير مالية موثوقاً بها خالية من التضليل والغش، وذلك من خلال إيجاد جهة إشرافية رقابية تعمل إلى جانب الإدارة وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة بما يحقق أهداف الشركة، ومن ثم تحد من ممارسات إدارة الأرباح (Parwitt, et. al, ٢٠٠٩)، وقد قابل ذلك ظهور العديد من التشريعات والقوانين والقرارات في كثير من دول العالم كقانون Sarbanes Oxley في يوليو ٢٠٠٢م، حيث أشار إلى ضرورة التزام الشركات المقيدة بالبورصة بتشكيل لجان مراجعة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين لمتابعة أعمال المراجعة في حيادية تامة.

وعلى المستوى العربي، فلم يغب الاهتمام بمسألة لجان المراجعة، بل إنه شاع في كثير من الدول العربية، فعلى سبيل المثال، فقد تزايد الاهتمام بتطوير مهام لجان المراجعة وإدراكاً لأهميتها كأحد وسائل رفع مستوى الثقة في القوائم المالية، فلقد أصدرت وزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية القرار رقم (٩٠٣) في ١٤١٤/٨/١٢هـ الموافق ١٩٩٤/١/٢٤م، بشأن إلزام شركات المساهمة بتشكيل لجنة مراجعة بكل منها (وزارة التجارة السعودية، ١٩٩٤م)، كما تزايد الاهتمام في جمهورية مصر العربية بهذا الخصوص، حينما أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية – الهيئة العامة لسوق المال سابقاً – القرار رقم (٣٠) في ٢٠٠٢/٦/١٨م، والذي نص على إلزام كافة الشركات المقيد لها أوراق مالية بجداول البورصة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمشهود لهم بالكفاءة والخبرة في النواحي المحاسبية والمالية(الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٢م).

كما صدر دليل عمل لجان المراجعة عام ٢٠٠٨م عن مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار المصرية، حدد آليات تشكيل لجنة المراجعة ومهامها والحد الأدنى لعدد اجتماعاتها سنوياً، وهذا الدليل استرشاديا يهدف لتحسين ممارسات لجان المراجعة بالشركات المصرية.

لذا تأتي هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة ودور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المصرية والسعودية.

٢/١ طبيعة المشكلة:

ثبت من خلال العديد من الدراسات التي أجراها الباحثون أن إدارة شركات المساهمة سواء كانت في مصر أو السعودية أو الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها من الدول (الخيال والقثامي، ٢٠١٠، ص ص٢٤١-٣١٠، غنيمي ٢٠١١، ص ص٤٠-١٠٥، هلال ٢٠٠٨، ص ص٨٣-١٣٢، Magrath & Weld, ٢٠٠٢, PP. ٢٥-٤١) تمارس عمليات إدارة الأرباح، وأن هذه الممارسات قد تتم من خلال مداخل عديدة، وأنه قد ينتج عنها تحريفات جوهرية بالقوائم المالية تؤدي إلى تشويه الربح، ونقص عدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. بالإضافة إلى أن هناك اهتمام كبير في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أ ن تؤديه لجان المراجعة والأنشطة التي تمارسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. إلا أن هذا الدور لم يلق الاهتمام الكافي في البلدان العربية، وبالتالي فإن مشكلة هذا البحث تتركز في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

١. هل تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ أو بعبارة أخرى، ما هي الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة ويمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
٢. ما هي الفروق الجوهرية بين آراء رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مديرو إدارات المراجعة الداخلية، مراقبو الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

٣/١ أهداف البحث:

يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في:

١. تحديد الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بشركات المساهمة في نطاق البيئة العربية.

٢. القيام بدراسة تطبيقية مقارنة، على عينة حكمية مكونة من مجموعة مختارة من مائة وثمانية وثمانون مفردة، من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات بعض الشركات، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مدير وإدارات المراجعة الداخلية، مراقبو حسابات خارجيين، بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، وأساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية والسعودية بهدف اختبار فروض البحث والتعرف على آرائهم فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤/١ أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال الآتي:

١/٤/١ الأهمية العلمية:

يستمد البحث أهميته العلمية من خلال العناصر التالية:

١. يساير هذا البحث البحوث المحاسبية التي ترتكز على جودة أداء لجان المراجعة ودورها في تحقيق شفافية ومصداقية التقارير والقوائم المالية.

٢. يمثل هذا البحث محاولة لتحديد الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة تجاه الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تحديد مسؤولياتها الإشرافية والرقابية على إعداد التقارير والقوائم المالية، وعلى اختيار السياسات المحاسبية والإدارية بما يحقق أهداف الشركة.

٣. إثراء الجانب المعرفي لدور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والوصول إلى نتائج تفيد الجهات الرقابية على الشركات، بما يخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب والغش والتضليل.

١/٤/٢ الأهمية العملية:

يستمد البحث أهميته العملية من خلال العناصر التالية:

١- بالنسبة لاتجاهات الفكر المحاسبي المعاصر:

يساير هذا البحث التطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، حيث اهتمت المنظمات المهنية المصرية والسعودية في الفترة الأخيرة بلجان المراجعة كأحد الركائز الأساسية لعملية الحوكمة.

ويكتسب هذا البحث أهميته العملية من كونه يساير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية. ومثل هذه البحوث يمكن أن تقدم إرشادات جيدة لتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢- بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين:

نظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، فإن تلك الإدارات تلجأ إلى استخدام أساليب إدارة الأرباح مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك القوائم.

ومن هنا فإن لجان المراجعة تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تقدم للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، مما يمكنهم من الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار، حيث توفر لهم المعلومات المناسبة الخالية من أي غش أو تضليل مما يؤدي إلى زيادة استثماراتهم.

بالنسبة لشركات المساهمة:

تساعد لجنة المراجعة مجلس الإدارة على الوفاء بمسئولياته كوكيل عن حملة الأسهم، والإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة وأعمال المراجعة التي تتم على القوائم المالية، كما يساعد وجودها على تحسين جودة القوائم المالية المنشورة وزيادة ثقة المستثمرين وغيرهم بتلك القوائم، بالإضافة إلى زيادة القيمة السوقية لأسهم تلك الشركات.

٣- بالنسبة للمستوى القومي:

يساهم هذا البحث في الارتقاء بمستوى جودة أداء لجان المراجعة، الأمر الذي يعتبر وثيق الصلة بإرساء أركان ودعائم إطار حوكمت الشركات، وذلك من خلال الوصول إلى قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية، ومن ثم أسواق مالية ترتكز على تطبيق كفء لفعاليات حوكمت الشركات، بما يحفظ لكافة أصحاب المصالح، والأطراف ذوي الصلة حقوقهم، وبما يضمن وقاية الاقتصاد القومي من حدوث انهيارات مباغتة، نتيجة ممارسات إدارية ومالية فاسدة.

٥/١ حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

١- تقتصر الدراسة على تناول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
٢- تقتصر الدراسة في جانبها التطبيقي على كل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، باعتبارهما من أكبر الدول العربية الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة، نظام لجان المراجعة، وتفعيل محاور التطبيق العملي لإطار حوكمت الشركات.
٣- لن يتناول الباحث دور لجان المراجعة في البنوك والمؤسسات المالية، حيث تخضع لمجموعة من التشريعات والقوانين التي تنظم نطاق عملها.

٤- لن يتعرض البحث لأبعاد قضية إدارة الأرباح مثل أساليب إدارة الأرباح أو دوافع الإدارة نحو التلاعب في الأرباح أو تقويم نماذج اكتشاف إدارة الأرباح أو غيرها من الأبعاد إلا بالقدر الذي يخدم البحث.

٦/١ منهج وأسلوب البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث، سيعتمد الباحث في تناوله لموضوع البحث على كل من منهجي البحث الاستقرائي والاستنباطي، نظراً لأن البحث له شقان أولهما نظري خاص بتحليل الدراسات والكتابات العربية والأجنبية السابقة، في مجال طبيعة أداء لجان المراجعة والأنشطة التي تمارسها وتؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى دراسة دوافع وأسباب ومداخل ممارسات إدارة الأرباح والمشاكل التي قد تنجم عن تلك الممارسات، وهذا الشق يُغطي من خلال أسلوب الدراسة النظرية، وثانيهما ميداني يتم عن طريق توجيه قائمة استقصاء للمستقصى منهم فضلاً عن المقابلات الشخصية وذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

٧/١ تنظيم البحث:

في ضوء مشكلة البحث وفروضه وأهدافه وأهميته، يعرض الباحث هذه الدراسة من خلال المباحث التالية:

٢- المبحث الثاني

الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

يعرض الباحث في هذا المبحث نتائج بعض الدراسات التي اطلع عليها، والمرتبطة بموضوع البحث، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج، والاستفادة منها في استكمال جوانب الدراسة في هذا الموضوع، بما يحقق التواصل والتكامل بين الدراسات البحثية في هذا المجال.

١/٢ استقراء الدراسات السابقة:

يمكن القول بأن الدراسات السابقة في مجال لجان المراجعة وإدارة **الأرباح قد اتجهت إلى ثلاثة نواحي أساسية وهي:**

(١) دراسات تناولت أهمية وماهية لجان المراجعة، والخصائص الواجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة، وأهم وظائفها، ودورها كأحد آليات حوكمت الشركات.

(٢) دراسات تناولت ماهية إدارة الأرباح، والمداخل المختلفة لها والنماذج المستخدمة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وموقف المراجع الخارجي من تلك الممارسات.

(٣) دراسات تناولت علاقة لجان المراجعة بإدارة الأرباح.

(٤) ونظراً لتعدد وتنوع الدراسات السابقة، فإن الباحث ينوه إلى أنه سوف يركز فقط على الدراسات السابقة في مجال لجان المراجعة وإدارة الأرباح، وسيعرض الباحث بإيجاز للأهداف الرئيسية لكل دراسة، وأهم النتائج التي توصلت إليها، وذلك كما يلي:

(١) دراسة (Keinath & Walo, ٢٠٠٤, PP. ٢١-٣٣):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وتحديد المسئوليات الأساسية للجنة المراجعة، وبشكل خاص دورها الإشرافي على إجراءات إعداد التقارير المالية، وقد تمت الدراسة من خلال عينة قوامها ١٠٠ شركة يوجد لديها لجنة مراجعة، وذلك لتحديد نسبة تنفيذ لجنة المراجعة لمهامها ومسئولياتها.

ولقد انتهت تلك الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بمراجعة التقارير المالية مع كل من الإدارة والمراجع الخارجي وأن ذلك يدخل ضمن نطاق مسئولياتها.
- يجب على لجنة المراجعة بناء على تعليمات من البورصة أن تصدر تقريراً يرفق مع التقارير المالية.

- يجب أن تحصل لجنة المراجعة على تقرير من المراجع الخارجي حول السياسات المحاسبية المستخدمة بما فيها أثر السياسات المحاسبية البديلة في التقارير المالية، وأن تقوم بمناقشة جودة السياسات والمبادئ المحاسبية مع الإدارة والمراجع الخارجي.

(٢) دراسة (AICPA,٢٠٠٤):

ركزت هذه الدراسة على كيفية ممارسة لجنة المراجعة لدور مؤثر في منع واكتشاف الغش، وذلك من خلال تبني اتجاه ثابت من الإدارة والمراجعين للتأكد من أن الشركة لديها برامج وأساليب رقابية لتحديد والتعرف على الغش، والتحقق من أن الإجراءات تتخذ عند اكتشاف الغش.

كما تناولت الدراسة أيضاً دور كل من لجنة المراجعة، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي في منع واكتشاف الغش، وكيف يمكن للجنة المراجعة أن تزيد من فاعلية دور باقي الأطراف في ذلك، **بحيث تشمل ما يلي:**

- مراقبة عمليات التقارير المالية، ونظام الرقابة الداخلية، وأداء المراجع الداخلي والخارجي لوظائفهما، وتوصيل ذلك إلى مجلس الإدارة.
- المتابعة الدورية والمستمرة لنواحي ونقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية بحيث يتم تخفيض فرص ومبررات الغش.
- مراقبة عمليات الشركة واختبارها بصفة دورية، وتحديد ومراقبة مخاطر الغش بكفاءة.
- تفعيل النظام الأخلاقي بالشركة.

(٣) دراسة (مبارز، ٢٠٠٥، ص ص٥١١-٥٨١):

هدفت تلك الدراسة إلى معرفة دور لجان المراجعة في الشركات، من خلال إشرافها على الأعمال المالية والمحاسبية والمراجعة بالشركات، وكذا من خلال قيامها بالإفصاح الكامل بالتقارير المالية، مما يظهر تلك التقارير بشفافية

واضـحة أمـام المسـتثمرين والمتعـاملين فـي أسـواق الأوراق الماليـة ويعطيهم الثقـة فيهـا، ممـا يـؤدي إلـى زيـادة حجـم التعامـل فـي الأوراق الخاصـة بالشركات.

وانتهت الدراسـة إلـى أن وجـود لجـان المراجعـة بالشـركات أصـبح أمـراً ضرورياً لإرساء الشفافية والإفصاح بالتقارير الماليـة للشـركة، ممـا يـؤدي إلـى زيـادة الثقـة للمتعـاملين فـي أسـواق الأوراق الماليـة، ويـؤدي إلـى إيجـاد أسـواق أوراق ماليـة خاليـة مـن أي احتيـال أو خـداع، وبالتـالي سـوف تمحـى مـن هـذه الأسواق الممارسات غير الأخلاقية.

(٤) دراسة (KPMG, ٢٠٠٥):

هـدفت هـذه الدراسـة إلـى تحديـد العوامـل التـي قـد تـؤثر فـي الوظيفـة الإشرافية للجنة المراجعة المتعلقة بإجراءات إعداد التقـارير الماليـة والإفصـاح في هذه التقـارير. فقد تضـمنت أنـه بموجـب قـانون Sarbanes-Oxley تتـولى لجنـة المراجعـة الإشـراف علـى إجـراءات إعـداد التقـارير الماليـة بمـا فيهـا الإشراف على السياسـات والتقديرات والمبـادئ المحاسبية المسـتخدمة مـن قبـل الإدارة في إعداد التقارير الماليـة، وعليه يجـب علـى لجنـة المراجعـة أن تحصـل علـى فهـم واضـح للإجـراءات المسـتخدمة مـن قبـل الإدارة والمتعلقـة باتخـاذ القـرارات المحاسـبية وتعـديلها، وخصوصـاً التـي قـد تـؤثر بشـكل مـادي فـي التقارير المالية، وكذلك كيفية تقييم الإدارة للبدائل المحاسبية المتاحة.

ولقد توصـلت تلـك الدراسـة إلـى أن التواصـل الفعـال بـين كـل مـن لجنـة المراجعة والمراجع الخارجي والإدارة يسهم في تحسين فعالية إجراءات إعداد التقارير المالية.

(٥) دراسة (Lin, et. al., ٢٠٠٦, PP. ٩٢١-٩٣٣):

تناولت الدراسة لطبيعة دور لجان المراجعـة فـي تأكيـد جـودة ومصـداقية وشفافية التقـارير الماليـة، وبوجـه خـاص دور تلـك اللجـان فـي مواجهـة أسـاليب إدارة الأرباح.

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين حجم لجنة المراجعة، وبين وقوع حالات إعادة إعداد القوائم المالية، نتيجة عدم سلامتها بسبب إتباع بعض أساليب إدارة الأرباح.

(٦) دراسة (عيسى، ٢٠٠٦، ص ص٢٥١-٣٠٤):

استهدفت هذه الدراسة الوقوف على محددات فعالية لجنة المراجعة واختبار مدى تأثير لجنة المراجعة الفعالة – باعتبارها من أدوات حوكمة الشركات – في الحد من سلوك تمهيد الدخل والاغتسال الكبير.

ولتحقيق هذا الهدف تم اقتراح نموذج لمحددات فعالية لجنة المراجعة في الحد من سلوك إدارة الأرباح، يقوم على أساس أن فعالية لجنة المراجعة متغير تابع لأربعة متغيرات مستقلة هي: البنية، السلطة، الموارد، والاجتهاد، وأنها في ذات الوقت متغير مستقل لسلوك إدارة الأرباح، والذي حددته هذه الدراسة في سلوك تمهيد الدخل والاغتسال الكبير.

وقد تمت الدراسة من خلال عينة قوامها ١١٣ مفردة تم توزيعها كما يلي: ٣٢ مفردة من رؤساء لجان المراجعة لبعض الشركات الكبيرة في جمهورية مصر العربية، ٣٦ مفردة من رؤساء أقسام المراجعة الداخلية بتلك الشركات، و٤٥ مفردة من شركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية.

ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- البنية القوية للجنة المراجعة من خلال توافر الاستقلال، الخبرة المتنوعة، الموضوعية، والأمانة لدى أعضاء لجنة المراجعة تنعكس إيجابياً على فعالية اللجنة في أداء المهام الإشرافية الموكولة إليها.
- دعم سلطة لجنة المراجعة من خلال التحديد الواضح لمسئولياتها، والنفوذ المستمد من دعم مجلس الإدارة وغيره، ينعكس إيجابياً على فعالية اللجنة في أداء المهام الإشرافية الموكولة إليها.

- تدبير الموارد اللازمة للجنة المراجعة يؤدي إلى دعم استقلالها، كما يسمح وجود عدد كاف من الأعضاء المؤهلين بتنوع الخبرة لتغطي كافة المجالات التي تشرف عليها اللجنة، مما ينعكس إيجابياً على فعاليتها في أداء المهام الموكولة إليها.
- لجنة المراجعة الفعالة من خلال أداء دورها الإشرافي على إعداد القوائم المالية، تؤدي إلى إنتاج قوائم مالية خالية من التجاوزات الجوهرية، مؤدية بذلك إلى الحد من سلوك إدارة الأرباح، والمتمثل في سلوك تمهيد الدخل والاغتسال الكبير.

(٧) دراسة (AICPA, ٢٠٠٨):

تعرضت هذه الدراسة لدور لجنة المراجعة في تقييم المخاطر المصاحبة لإعداد التقارير المالية. وقد تضمنت هذه الدراسة أنه يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بالإشراف على كفاية الإفصاح بالتقارير المالية، وأن تقّيم مدى كفاية الرقابة على المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية، كما أن عليها الإفصاح عن التغيرات المحتملة والتغيرات التي حدثت فعلاً والتي لها تأثير على التقارير المالية، هذا بالإضافة إلى دورها الفعال في تحسين الاتصال بين كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي.

ومن أهم ما توصلت إليه تلك الدراسة، أنه على لجنة المراجعة أن تقوم بالحصول على تأكيد معقول بأن التقارير المالية أُعدت بما ينسجم مع معايير التقارير المالية الدولية، وأن تقّيم الهيكل التنظيمي للإدارة للتأكد من كفاية الإشراف على المخاطر.

(٨) دراسة (Lin, et. al., ٢٠٠٨, PP. ٧٢١-٧٥١):

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على الخصائص والمسئوليات الأساسية للجنة المراجعة في بيئة أعمال الشركات الصينية، وذلك من وجهة نظر المستثمرين والدائنين وأعضاء لجنة المراجعة وإدارة الشركة والمراجعين.

وتوصلت الدراسة إلى أنه مازال هناك حالة من عدم وضوح الرؤية تجاه تشكيل لجان المراجعة في الشركات الصينية، حيث أسفرت نتائج تلك **الدراسة على ما يلي:**

- تشكيل لجان المراجعة وتحديد الدور الذي تقوم به في مجال دعم تطبيق قواعد حوكمت الشركات بالصين أمر بالغ الأهمية من وجهة نظر المساهمين والدائنين.
- تشكيل لجان المراجعة من أعضاء مستقلين يساعد اللجنة في القيام بالمهام الآتية:

١. مراقبة أداء الشركة المالي والإداري وسياسات المسائلة والمحاسبة المطبقة.
٢. التأكد والإشراف على مدى التزام الشركة بالمعايير الدولية والقوانين الخاضعة لها.
٣. متابعة خطة المراجعة الخارجية، ودعم استقلال المراجع الخارجي.

- لم تعط نتائج الدراسة تصور كامل لشكل الدور الذي يجب أن تقوم به لجان المراجعة فيما يخص مهامها تجاه إدارة الشركة، مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح عن المعلومات، مراقبة الأداء المالي للشركة، ومراجعة الحسابات.
- عدد اجتماعات لجنة المراجعة وتوقيتها لم يكن بالشكل المناسب والكافي ليساعدها في أداء مهامها.

(٩) دراسة (Al-Ajmi, ٢٠٠٩, PP. ٦٤-٧٤):

اهتمت تلك الدراسة بالتعرف على أثر وجود تفاعل بين لجنة المراجعة والمراجع، ومدى ترابط العلاقة بينهما، ووجود مستويات جيدة للحوكمة، على رأي المحللين الماليين وإدارات الائتمان.

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

- أن مصداقية وسلامة المعلومات والقوائم المالية يتوقف على حجم مكتب المراجعة الخارجي القائم بعملية المراجعة، ومدى وجود لجنة مراجعة قوية ومستقلة ذات كفاءة وفعالية.
- لجان المراجعة تعتبر من أهم دعائم جودة المعلومات والتقارير المالية، وعامل أساسي يساعد في استقلالية المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة، وكلما تمتعت لجنة المراجعة بالاستقلالية الكافية كلما كان ذلك في صالح علاقتها بالمراجع الخارجي.

(١٠) دراسة (Lisa, et. al., ٢٠٠٩, PP. ٥٧-٦٥):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين وجود لجنة مراجعة محايدة في الشركة واحتمالية وجود غش وتضليل في القوائم المالية، كما سعت لاختبار العوامل المؤثرة في احتمالية غش القوائم المالية بخلاف استقلالية لجنة المراجعة.

وقد انتهت الدراسة إلى:

- وجود لجنة مراجعة مستقلة لا يمنع وقوع غش في القوائم المالية نهائياً.
- احتمالية غش القوائم المالية يرتبط عكسياً بكل من استقلالية لجنة المراجعة، عدد مرات انعقاد اللجنة، وهيكل رأس المال.
- احتمالية غش القوائم المالية يرتبط طردياً مع كل من حجم الشركة وفرض الاستمرارية ونمو الشركة.

(١١) دراسة (Garcia, et. al., ٢٠١٠, PP. ١-٢٢):

تركز الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في اختبار العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة ووجود وظيفة المراجعة الداخلية وعملية إدارة الارباح، وقد تمت الدراسة على عينة قوامها ١٠٨ شركة أسبانية مقيدة ببورصة مدريد.

ولقد انتهت تلك الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين إدارة الأرباح وكل من وجود وظيفة المراجعة الداخلية وعدد ووقت مقابلات لجنة المراجعة.

دراسة (هاشم، ٢٠١٠، ص ص٢٨٧-٣٥٧):

ركزت هذه الدراسة على تحديد الصعوبات والمعوقات التي تواجه لجنة المراجعة عند قيامها بدورها تجاه الأطراف المختلفة بالبيئة المصرية في ظل تطبيق قواعد حوكمت الشركات، وبما يتفق مع الإصدارات المهنية الدولية والمحلية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

- تساعد لجنة المراجعة في حماية حقوق المساهمين والعملاء وجميع الأطراف المتعاملة وتضبط الفساد، وذلك باعتبارها أحد أهم عناصر التنظيم الإداري والمهني اللازم لتطبيق قواعد حوكمت الشركات.
- وعي مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بأهمية إحكام الرقابة على المعلومات والقوائم المالية المنشورة يؤثر في دوافع تكوين لجنة المراجعة بالشركة.
- عدم إدراك بيئة الأعمال المصرية لعلاقة لجنة المراجعة بمجلس الإدارة، المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي يمثل صعوبة تؤثر في أداء لجنة المراجعة لدورها في تطبيق قواعد حوكمت الشركات.

(١٢) دراسة (شاهين، ٢٠١٢، ص ص٣٦٣-٤٣٩):

ركزت هذه الدراسة على اختبار العلاقة بين مجموعة من الصفات والخصائص المميزة لأعضاء لجنة المراجعة وتأثيرات تفاعل هذه الخصائص على التقليل من العمليات الخاصة بتعديل التقارير والقوائم المالية، وتقديم الأدلة على الظروف والحالات التي يستلزم فيها القيام بعمليات تعديل التقارير المالية.

وقد انتهت تلك الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

- إن زيادة الخبرة المالية والتنظيمية لعضو لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة معارف الأعضاء وقدراتهم على اتخاذ القرارات، الأمر الذي يؤدي إلى التحسين من فعالية الدور الرقابي والإشرافي للجنة على العمليات الخاصة بإعداد ومراجعة التقارير المالية الخاصة بالشركة.

- إن التداخل في الخصائص المختلفة الخاصة بعضو اللجنة المتمثلة في الخبرة والانتظام في الاجتماعات والسمعة الطيبة يكون مجموعة من الحوافز لزيادة أدوارهم الإشرافية والرقابية التي تمكنهم من الحد من عمليات التعديل في القوائم والتقارير المالية.
- لا توجد علاقة ارتباط بين المبالغ النقدية التي يتم دفعها لأعضاء لجنة المراجعة والحد من عمليات تعديل القوائم المالية.
- تتمثل الظروف التي تجري فيها عمليات تعديل القوائم المالية في افتقار الأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة إلى الخبرة، عدم الاجتماع الدوري للأعضاء، السمعة الغير طيبة لأعضاء اللجنة، وقيمة مبالغ التعويض المناسب المدفوع للعضو، ومراعاة هذه الظروف يساعد على توفير لجان مراجعة أكثر فعالية وبالتالي تطبيق أفضل للحكومة.

٢/٢ مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:

يمكن للباحث بعد عرض الدراسات السابقة أن يخلص إلى ما يلي:

١- وجود لجان المراجعة بالشركات أصبح أمراً ضرورياً في ظل المتغيرات الداخلية والخارجية المحيطة بالشركات، وخاصة في ظل الاتجاه لتطبيق حوكمت الشركات.

٢- يكمن مصدر قوة لجان المراجعة في خصائصها الذاتية وهي استقلالية أعضائها، خبرتهم بالشئون المالية والمحاسبية، تفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين، وتوفير الموارد المالية الكافية لإنجاز مهامها ومسئولياتها.

٣- تلعب لجنة المراجعة الفعالة دوراً أساسياً ومؤثراً في عملية التنسيق والمحافظة عليها، وتحسينها باستمرار من خلال دورها الرقابي والإشرافي على الإدارة التنفيذية، وعلى كل من المراجع الداخلي والخارجي.

٤- تعتبر لجنة المراجعة أحد أهم آليات حوكمت الشركات، بالإضافة إلى مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، علماً بأن هذه الآليات مكملة لبعضها البعض حيث تعتمد الحوكمة الجيدة على التعاون والتنسيق الفعال بين هذه الآليات.

٥- أن معظم إدارات الشركات تمارس أنشطة إدارة الأرباح.

٦- لم تتطرق أياً من الدراسات السابقة إلى تأثير أنشطة لجان المراجعة – خاصة في ظل تطبيق حوكمة الشركات – على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهو ما يحاول الباحث تقديمه من خلال هذه الدراسة.

٣- المبحث الثالث

الإطار العام للجان المراجعة

١/٣ ماهية لجان المراجعة:

بالرغم من عمق البعد التاريخي للجان المراجعة، إلا أن أدبيات الفكر المحاسبي لم تتفق على تعريف واضح ومحدد لها، حيث أن الشكل النهائي لتلك اللجان ووظائفها لا يزال محل جدل ونقاش، فضلاً عن أن تشكيل لجنة المراجعة وتحديد الأنشطة الخاصة بها، يختلف من شركة لأخرى حسب رؤية تلك الشركة لجدوى وجود لجنة المراجعة، كما يتطور مع التطور في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالشركة. **ويمكن تعريف لجنة المراجعة طبقاً لمختلف وجهات النظر كما يلي:**

عرفها (محمد، ١٩٩٤، ص١) بأنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها. وتهدف إلى الإشراف على ومتابعة أعمال المراجع الخارجي والداخلي، وتقصي الحقائق عن الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة".

بينما عرفها (أحمد، ٢٠٠١، ص٨) بأنها "إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة، ويمكن النظر إلى تكوينها على أنها تطوير لعملية المراجعة في معناها الواسع، وتتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء غير

متفرغين في مجلس الإدارة ومعينين من خارج الشركة، أي لا يقومون بأي أعمال تنفيذية داخل الشركة، وغالبية أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجالس إدارات ومديرين سابقين في شركات أخرى، أو من أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين البارزين والذين لديهم خلفية علمية عن المحاسبة والاقتصاد والتمويل وإدارة الأعمال، وعادة ما تتكون هذه اللجان في الشركات المساهمة الكبيرة التي من طبيعتها التعامل مع عدد كبير من أصحاب حقوق الملكية".

ولقد عرفها (خليل، ٢٠٠٦، ص١٥٣) بأنها "إحدى لجان مجلس الإدارة الفرعية والتي تتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال والكفاءة والخبرة التي تؤهلها للقيام بالمهام المختلفة التي تعكس أداؤها المتنوع وتساعد على تحقيق الاتصال بين الفئات المختلفة ذات المصالح المتعارضة بالوحدة الاقتصادية وتدعم الثقة في الإفصاح المحاسبي بصفة عامة، وإفصاح المراجع بصفة خاصة".

كما أشارت دراسة (Stewart & Munro, ٢٠٠٧, P. ٥٥) إلى أن لجنة المراجعة هي "إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، وتقوم بدور إيجابي في تحسين عملية المراجعة، وتساهم في الحد من التعارض بين الإدارة والمراجعين".

وقد أشار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية إلى أن "اللجنة المراجعة تتشكل من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، كما يجب أن يكون ضمن أعضائها أحد الخبراء في الشئون المالية والمحاسبية، ويجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين".

في ضوء التعاريف السابقة يمكن للباحث تعريف لجنة المراجعة بأنها "إحدى اللجان الفرعية التابعة لمجلس الإدارة، والتي تجتمع بصفة دورية ومنتظمة مرة كل شهر أو كل شهرين على الأكثر، وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن يتوافر فيهم التأهيل العلمي الملائم والإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وطبيعة نشاط الشركة والقدرة على قراءة وتفهم التقارير والقوائم المالية – ويقترح الباحث أن تتكون لجنة المراجعة من خمسة أعضاء على أن يشترط ضرورة توافر عضوين كحد أدنى من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة ضمن تشكيل لجان المراجعة – بالإضافة إلى ضرورة توفير دعائم استقلالية أعضاء لجان المراجعة مثل ضرورة تحديد الحد الأدنى والأقصى لملكية كل عضو من أعضاء لجنة المراجعة لأسهم رأسمال الشركة، وأن يكون تعيين أعضاء اللجنة من قبل الجمعية العمومية للمساهمين وليس من قبل مجالس الإدارات.

وتعتبر لجان المراجعة أحد الدعائم الأساسية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لدورها المؤثر في تحقيق الرقابة والربط بين الأطراف المختلفة داخل الشركة، بالإضافة إلى دورها في التأكد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتدخل في تحديد السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة، وتدعيم الثقة في القوائم المالية والإفصاح المحاسبي وإفصاح المراجع".

ويلاحظ على هذا التعريف أنه يعكس الجوانب المختلفة للجان المراجعة والمتمثلة في:

١. وضع لجان المراجعة في الهيكل التنظيمي للشركة وذلك من خلال تبعيتها لرئيس مجلس الإدارة.
٢. تشكيل لجنة المراجعة: تشكل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويقترح الباحث أن تتكون من خمسة أعضاء، على أن يكون من بينهم عضوين – كحد أدنى – من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة.

٣. بعض الخصائص والشروط الواجب توافرها لعضوية لجنة المراجعة مثل المعرفة بالأمور المالية، الاستقلالية، الكفاءة، الخبرة، النزاهة والأمانة.
٤. المهام المختلفة والمسئوليات المتنوعة للجان المراجعة والتي تتلخص فيما يلي:
   - مراقبة المخاطر المالية والرقابة الداخلية للشركة.
   - مراقبة إعداد التقارير والقوائم المالية.
   - مراقبة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية.

٢/٣ مداخل تكوين لجان المراجعة:

أكدت بورصة نيويورك للأوراق المالية على أهمية وجود لجان المراجعة، حيث أشارت إلى أن تكوينها لم يعد ترفاً بالنسبة للشركات بل إن هناك ضرورة ملحة لتكوينها (Mitchell, ١٩٩٣, P. ٣١) بالإضافة إلى ذلك يوجد اهتمام متزايد في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية Quality of Financial Reporting وتدعيم موضوعية ومصداقية تلك التقارير، على اعتبار أن ذلك يعتبر من مسئولياتها الأساسية.

وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية وضرورة وجود وتكوين لجان المراجعة بالشركات المختلفة سواء العامة أو الخاصة، من هذه الدراسات (صليب ٢٠٠٤، ص ص١٠٦-١٢١، عبد العال ٢٠٠٤، ص ص٥٥-٩٩، المعتز ٢٠٠٩، ص ص ١-٢٥، Al-Mudhaki & Joshi, ٢٠٠٤, PP. ٩٢-٩٩, Chambers, ٢٠٠٥, PP. ٣٣-٣٧).

ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات ما يلي:

١. أكدت جميعها على ضرورة وجود لجان المراجعة في شركات المساهمة، وعلى أنها أحد اللجان التابعة لمجلس الإدارة، كما أنها تمثل تطوير لعملية المراجعة بمعناها الواسع.

٢. أشارت دراسة (صليب) إلى أن قرار إنشاء لجان المراجعة المصرية لم يوفر لتلك اللجان الاستقلالية ولم يلزم بتوافر الخبرة المالية ولم يوفر دستور كامل لعمل تلك اللجان.

٣. أشارت دراسة (Al-Mudhaki & Joshi) أنه بالرغم من الإلزام في تكوين لجان المراجعة في كثير من الدول إلا أن العديد من الشركات لم تلتزم بذلك، فعلى سبيل المثال تبلغ نسبة الشركات التي تقوم بتكوين لجان المراجعة في الهند ٥٦,٢%، كما أشارت دراسة (Porter & Gendall, ١٩٩٨) إلى أن نسبة تكوين لجان المراجعة بنيوزيلندا تبلغ ٦٠% في كل من القطاع العام والخاص.

٤. أن أسلوب المطالبة بتكوين لجان المراجعة أخذ أحد الاتجاهين –أو المدخلين–التاليين: (السقا، ١٩٩٥، ص٢٢، أحمد، ٢٠٠١، ص٨، Smith, ٢٠٠٣, PP.٧-٨, Jan Cattrysse ٢٠٠٥, P. ١٦).

الاتجاه الأول: التكوين الإلزامي Mandatory: ويعني أن تكوين لجنة المراجعة يعتبر مطلباً نظامياً، وهو ما أخذت به بعض الدول مثل كندا والولايات المتحدة الأمريكية، والهند والمملكة العربية السعودية.

الاتجاه الثاني: التكوين الاختياري Voluntary: ويعني عدم وجود مطلب نظامي بتكوين لجنة المراجعة، حيث يترك الخيار للشركة في تقرير مدى حاجتها للجنة المراجعة في ضوء ظروفها وحجمها وطبيعة نشاطها، وهو ما أخذت به كل من المملكة المتحدة واستراليا.

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أن عدم انتشار لجان المراجعة قد يرجع إلى الالتزام بتشكيلها في الشركات المقيدة بالبورصة فقط، بالرغم من الانتشار الواسع للشركات العائلية. كما قد يرجع عدم انتشارها إلى الاعتقاد

بأنها تضيف على الشركة أعباء مادية قد تفوق العائد من تشكيلها أو إلى اعتقاد مجلس الإدارة بأنه قد يفقد جزءاً من سلطاته.

ويرى الباحث أنه مع تزايد المخالفات المالية وتعدد حالات الفشل المالي الذي عانت منه الكثير من الشركات، وفي ظل المتغيرات الداخلية والخارجية المحيطة بالشركات، فقد أصبح الوقت ملائماً لزيادة الاهتمام بتكوين لجان المراجعة والسعي نحو تفعيل وتطوير أداؤها، خاصة بعد تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٣/٣ أسباب ومبررات إنشاء لجنة المراجعة:

ترجع مبررات إنشاء لجان المراجعة للأسباب التالية (مبارز ٢٠٠٥، ص٥٣٣، سليمان ٢٠٠٦، ص ص١٤٣-١٤٤، محمد ٢٠٠٧، ص١٢١، Smith ٢٠٠٣, P.٦, Turley & Zaman, ٢٠٠٤, PP. ٣٠٥-٣٠٩):

١. لجنة المراجعة التي تتكون من الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.
٢. مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد ممن يعملوا في هذه العملية. وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية، التي تستغرق وقتاً طويلاً، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.
٣. عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وكثرة عددهم في بعض الأحيان، لا يتناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى أعضاء لجنة المراجعة.

٤. تقوم بدور حيوي في الارتقاء بجودة القوائم المالية من خلال تحققها من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك تصميم أنظمة الرقابة الداخلية، وحل المنازعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.
٥. تمكن الشركة من إدارة المخاطر التي تواجهها، بالإضافة إلى محافظتها على استقلال المراجع الخارجي.

بالإضافة إلى المبررات السابقة يرى الباحث أن من أهم الدوافع والأسباب لإنشاء لجان المراجعة ما يلي:

- مراقبة سلوك الإدارة للتأكد من اختيار وتطبيق السياسات والطرق المحاسبية التي تؤدي لتعظيم منفعة الملاك حملة الأسهم، وليس منفعة الإدارة وحدها على حساب الملاك.
- تقوية ودعم أسواق المال، والحد من إصدار الشركات لقوائم مالية تنطوي على غش أو تضليل، وإظهار تقارير وقوائم مالية ذات كفاءة وجودة عالية.
- تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية وتدعيم استقلال المراجع الداخلي، وتفعيل الدور الذي يقوم به بالشركة.
- حماية الحقوق لجميع الأطراف المتعاملة مع القوائم المالية والشركة والقضاء على المصالح الشخصية.
- تعتبر لجنة المراجعة من الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، حيث يعتمد نجاح الحوكمة على نجاح لجنة المراجعة، كما أن فشل لجنة المراجعة في القيام بمهامها قد يؤدي إلى وجود فجوة في حوكمت الشركات.
- وجود لجنة المراجع يحقق المعايير المختلفة لجودة المعلومات المحاسبية مثل المعايير القانونية وذلك من خلال التأكد من تطبيق القوانين واللوائح المختلفة المنظمة لعمل الشركة، والمعايير الرقابية وذلك من خلال الدور

الفعال لهذه اللجان في تحقيق الرقابة الداخلية والمحاسبية، والمعايير المهنية وذلك من خلال التأكد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتدخل في تحديد السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (خليل، ٢٠٠٥، ص ص٧٢٣-٧٦٩).

- يتفق الباحث مع ما توصلت إليه دراسة (Georg, ٢٠٠٥, P. ٣٥-٤٨) في أن لجان المراجعة يمكن أن تساهم في تحقيق جودة المراجعة، من خلال تقديم النصح والمشورة والمعلومات الدقيقة والموثوق فيها في الوقت الملائم سواء للإدارة أو للأطراف الخارجية حيث يتوافر في أعضائها الخبرة، الكفاءة، النزاهة، لذلك أوصى ديوان المحاسبة العام الأمريكي بضرورة تكوينها في كافة وحدات القطاع العام.
- يمكن للجان المراجعة أن تساهم في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة Expectations Gap، من خلال التحديد الواضح لأهدافها ومسئولياتها وإعلام المستخدمين والمستفيدين منها، مما يساهم في الحد من فجوة المسئولية، كما تساهم في الحد من فجوة التوقعات من خلال قدرتها على اكتشاف التصرفات غير القانونية وإبلاغ الإدارة والمستخدمين بها.
- إحكام السيطرة على أعمال الشركة، وضمان المحافظة على حُسن استغلال الموارد المتاحة.

٤/٣ العناصر اللازمة للجنة المراجعة الفعالة:

على الرغم مما قد يكون هناك من اختلاف في دور لجنة المراجعة فيما بين شركة وأخرى، وفيما بين دولة وأخرى، إلا أن هناك اتفاق في أنه لكي تكون لجنة المراجعة فعالة ينبغي أن تتوافر فيها عناصر ومقومات أساسية معينة كي تستطيع القيام بدورها على الوجه المرضي، ومن أهم تلك العناصر ما يلي (إبراهيم ٢٠٠٦، ص ص١٥-١٦، Klein, ٢٠٠٢, PP. ٤٣٥-٤٥٢, Abbott et. al., ٢٠٠٤, PP. ٦٩-٨٧).

٣/٤/١ الاستقلالية:

تكمن قوة لجان المراجعة وقدرتها على القيام بمهامها ومسئولياتها المنوطة إليها في استقلاليتها، فإذا لم تتوافر الاستقلالية لأعضاء لجنة المراجعة أصبحت تحمي مصالح الإدارة فقط ولا يمكن لها أن تقوم بدور المراقب المستقل وتفقد موقعها ومكانتها في حماية المراجع الخارجي، التي من واجبها حماية وتدعيم استقلاليته.

واستقلالية لجان المراجعة يجب أن تكون في المظهر وفي الجوهر، ومظهر الاستقلالية يتحقق عندما يستطيع أي شخص عادي الذي يعلم بمصالح أعضاء لجان المراجعة أن يطمئن إلى موضوعية عملها وعدم تأثير تلك المصالح على عملها. أما جوهر الاستقلالية هو التأكد من عدم تأثير مصالح أعضاء اللجنة مع الإدارة أو المراجع على عملها.

وقد أكدت دراسة (المعتز، ٢٠٠٩، ص٤) على أهمية توافر الاستقلال الحقيقي والظاهري لأعضاء لجنة المراجعة حتى تحقق الأهداف المنشودة منها. كما توصلت دراسة (Abbott et al., ٢٠٠٤) إلى أن لجان المراجعة المستقلة والفاعلة تساعد على التقليل من عمليات تعديل التقارير المالية.

كما اتفقت دراسة كل من (محمد، ١٩٩٤، ص٣٠، Dezoort & Salterio, ٢٠٠١, PP. ٣١-٤٧) على أن الاستقلال هو أساس العلاقة بين لجنة المراجعة والإدارة، فإذا ما تداخلت أعمالهما انتهى الغرض من لجنة المراجعة، كما أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة دعم المراجع الخارجي.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث تحديد أهم متطلبات تحقيق الاستقلالية فيما يلي:

- تعيين أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين على أن يتم تعيينهم من قبل الجمعية العامة للمساهمين وليس مجلس الإدارة.

- عدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء لجنة المراجعة والمديرين التنفيذيين بالشركة.
- تحديد مكافأة اللجنة، حيث يتأثر قيام اللجنة بعملها إذا تعارضت المصالح المالية لأعضائها مع عملهم وقراراتهم، ولذلك حدد قانون Sarbones Oxley أن يدفع لأعضاء لجنة المراجعة أجر عن عملهم كأعضاء في اللجنة فقط وليس لأي أعمال أخرى غيرها.
- ألا يمتلك أعضاء لجنة المراجعة أسهم بالشركة التي توجد بها اللجنة، فعلى الرغم من أن قواعد استقلالية المراجع الخارجي تمنعه من امتلاك أسهم في الشركة التي يقوم بمراجعتها، ورغم أن مسئولية المراجع تمتد إلى لجان المراجعة إلا أنه لم يكن هناك قانون يمنع أو يُحد من ملكية أعضاء لجان المراجعة للأسهم، وهذا يعتبر تقصير من القوانين المنظمة.

ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (Richardson & Baril,٢٠٠٣, P.٣٥) من امتلاك أكثر من ٢٠% من أسهم الشركة يهدر استقلالية عضو لجنة المراجعة.

- عدم تعيين أعضاء لجان المراجعة إلا بعد دراسة التاريخ الوظيفي للعضو وعائلته.

٢/٤/٣ الدراية المالية والخبرة:

إن تعقد الأدوات المالية الحالية، وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة، والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة (مبارز، ٢٠٠٥، ص٥٣٦).

ويعني هذا أن لجنة المراجعة ينبغي ألا تضم سوى الأفراد ذوي الدراية المالية ولديهم القدرة على قراءة وفهم التقارير والقوائم المالية، وأن يكون لديهم خبرة محاسبية.

ويرى الباحث أن متطلبات تحقيق ذلك يمكن أن يتمثل فيما يلي:

- ألا يقل المؤهل العلمي لعضو لجنة المراجعة عن درجة البكالوريوس ويفضل من يحمل مؤهل أعلى مثل الماجستير أو الدكتوراه، أو شهادة مهنية مثل CPA.
- أن تتضمن لجان المراجعة أعضاء خارجيين من أساتذة الجامعات وخاصة في مجالي المحاسبة والمراجعة.
- أن يكون عضو لجنة المراجعة لديه المعرفة الكافية بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.
- أن يتوفر لدى عضو لجنة المراجعة الخبرة الكافية في الجوانب المحاسبية والتمويلية والقانونية.

<u>٣</u>/٤/٣ الفحص النافي للجهالة:

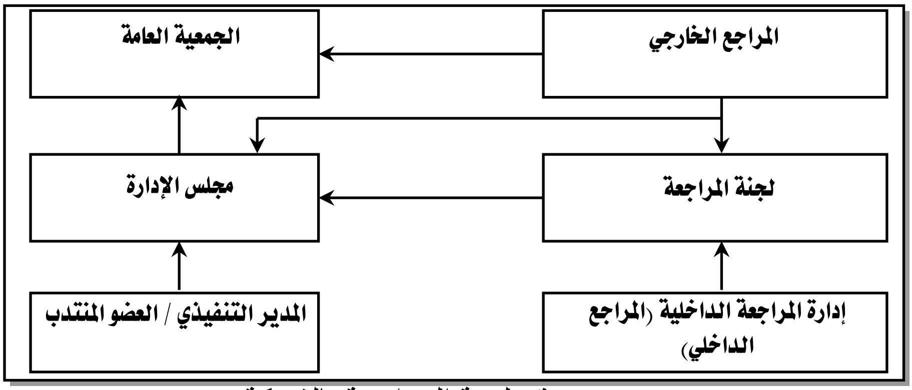
نظراً للمسئوليات الملقاة على عاتق لجنة المراجعة، والطبيعة المعقدة المتعلقة بالنواحي المحاسبية والشئون المالية التي يجب استعراضها ومناقشتها، فإن اللجنة تستحق دعماً كاملاً وقدراً ملموساً من موارد أعضاء مجلس الإدارة سواء من ناحية عدد أعضاء مجلس الإدارة المخصصين للجنة أم من ناحية الوقت الذي يخصصه كل عضو مجلس إدارة لشئون اللجنة (مبارز، ٢٠٠٥، ص ص٥٣٦-٥٣٧).

<u>٣</u>/٤/٤ توافر ميثاق أو دستور لعمل لجان المراجعة:

إن توافر ميثاق عمل لجان المراجعة يمثل مرجعية لتقييم عمل تلك اللجان، ويظهر ميثاق العمل نقاط هامة يمكن أن تُهمل ولا تؤخذ في الاعتبار في غياب ذلك الميثاق، ومن أهم النقاط التي يمكن أن يشملها الميثاق ما يلي:

٣/٤/٤/١ موقع لجنة المراجعة في نظام الرقابة بالشركة:

الشكل التالي يوضح موقع لجنة المراجعة



يوضح موقع لجنة المراجعة بالشركة

(الشكل مأخوذ من: دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص٨)

٣/٤/٤/٢ مهام لجنة المراجعة:

تعتبر لجنة المراجعة بالشركة منوطة بالعديد من الأعباء والمسئوليات المتعددة والمتنوعة في جوانبها، والتي تناولتها المنظمات والمؤسسات المهنية العالمية، ومجهودات الباحثين، وتتجسد في الجوانب الأساسية التالية (خليل، ٢٠١٠، ص ص١٣٨-١٤٠، هاشم، ٢٠١٠، ص ص٢٩٣-٢٩٥، دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ص٨-١٢، علي وشحاته، ٢٠٠٦، ص ص٣٠٤-٣١٨، Turley & Mahbub, ٢٠٠٤, P. ٣٠٩):

١- فحص المبادئ والأساليب المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة وتقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة بالشركة.

٢- مراقبة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية.

٣- فحص وتقييم مدى كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المراجعة الداخلية، وإدارة المخاطر.

٤- مراجعة خطط وأهداف وتقارير المراجعة الداخلية.
٥- متابعة ودعم الالتزام بالقوانين واللوائح.
٦- تفعيل المراجعة الخارجية.
٧- اعتماد ومتابعة تنفيذ الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يقدمها المراجع الخارجي.
٨- الاتصال الدائم بين مجلس الإدارة، والإدارة، والمراجع الخارجي، وإدارة المراجعة الداخلية.
٩- الحفاظ على وحماية أصول الشركة عن طريق التعرف على وفهم بيئة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وتحديد الكيفية التي يمكن أن يتم التعامل بها مع تلك المخاطر.
١٠- ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية.
١١- فحص ومراجعة تقييم بعض الأصول، ودراسة تقدير بعض الالتزامات المحتملة ودراسة معاملات الشركة مع بعض الأطراف ذوي العلاقة.

ويرى الباحث أن من نتائج تنفيذ مهام وأعمال لجنة المراجعة كما سبق ما يلي:

- زيادة كفاء وفعالية عملية المراجعة الخارجية.
- زيادة مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.
- زيادة الثقة في القوائم المالية والحد من ممارسات عملية إدارة الأرباح.
- قياس ومتابعة أداء الشركة بشكل فعال، وذلك من خلال المساهمة في الوصول بالأداء الفعلي إلى الأداء المخطط أو إلى المعايير المحددة للأداء.
- تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة المدى للشركة.
- تدعيم استقلال المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.

٣/٤/٤/٣

تشكيل اللجنة والشروط الواجب توافرها في عضو اللجنة:

وقد تناول الباحث هذا البند في جزء سابق من البحث.

٤/٤/٤/٣ الاجتماعات الدورية للجنة المراجعة:

يجب أن يوضح الميثاق عدد مرات ومواعيد اجتماع لجان المراجعة، ويرى الباحث ضرورة أن تكون اجتماعات اللجنة دورية ومنتظمة ويفضل أن يكون هناك اجتماع واحد كل شهر، وفي حالة صعوبة تحقيق ذلك، يجب أن تنعقد لجنة المراجعة أربع مرات سنوياً على الأقل، أي بشكل ربع سنوي، ويكون لها الحرية في عقد اجتماعات خاصة كلما لزم الأمر. كما يجب أن يكون هناك وقتاً كافياً أثناء الاجتماع لتوفير فرصة مراجعة ومناقشة التقارير والقوائم المالية.

ويمكن أن تحضر الإدارة أو المراجع الداخلي تلك الاجتماعات لمناقشة التقديرات المحاسبية الأساسية والتعديلات الخاصة بكل فترة مرحلية (كل ربع سنة).

وتجدر الإشارة إلى ضرورة عقد اللجنة اجتماعات مع المراجع الخارجي بصفة دورية لمناقشة مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة، بما في ذلك البدائل المحاسبية والخيارات التي قامت بها الإدارة ومناقشة نطاق وإستراتيجية وخطة عمل المراجع الخارجي بالإضافة إلى مناقشة ملاحظاته وتقريره عن القوائم المالية.

وقد أثبتت دراسة (Carcello, et. al., ٢٠٠٦, P. ١٣) أن قوة نظام حوكمة الشركات الموجودة بالشركة يؤثر بشكل كبير على اجتماعات لجنة المراجعة من حيث عدد مرات الاجتماع ومدى فاعلية هذه الاجتماعات، عن شركات أخرى يوجد بها نظام للحوكمة ولكنه ضعيف ولا يؤدي ما هو متوقع منه.

٥/٤/٤/٣ مدة خدمة لجنة المراجعة:

يجب أن يوضح الميثاق مدة خدمة لجنة المراجعة، وعند تحديد تلك المدة يجب الأخذ في الاعتبار عاملين متعارضين وهما: الاستمرارية والتجديد، لأن سرعة تغيير لجان المراجعة قد يكون من العناصر الهدامة لكفاءة عمل تلك اللجان، حيث أن اللجنة تحتاج لوقت كاف حتى تتفهم بعمق طبيعة نشاط الشركة والنواحي الفنية لذلك النشاط، وفي ذات الوقت لا يمكن إغفال أن تجديد أعضاء لجنة المراجعة يضفي أفق جديدة للجان المراجعة. وبالتالي يتم تحديد مدة خدمة لجنة المراجعة بتوافر التوازن بين تلك الاعتبارات.

٦/٤/٤/٣ مكافآت لجنة المراجعة**:**

يجب مكافأة أعضاء لجنة المراجعة بشكل مناسب في مقابل خدماتهم التي يقدمونها والوقت والجهد الذي يبذلونه، وهذا من شأنه أن يجذب المديرين المتميزين في الأداء وبالتالي يزيد من الدور الفعال الذي يلعبه هؤلاء المديرين في الرقابة على تصرفات الإدارة.

ويرى الباحث أن تقدير قيمة مكافآت أعضاء لجنة المراجعة يمكن أن يكون سلاح ذو حدين من حيث التقصير أو المغالاة في المكافأة، والذي قد يؤثر سلباً أو إيجاباً على مدى حيادية واستقلالية الأعضاء، وبالتالي يجب أن يكون تقدير قيمة مكافآت أعضاء لجنة المراجعة محايداً وموضوعياً بحيث تتناسب قيمة المكافآت وحجم العمل المبذول.

ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (شاهين، ٢٠١٢، ص٣٩٨) من أن ارتفاع المبالغ التي يحصل عليها أعضاء لجنة المراجعة قد تؤدي إلى نوعية من الروابط الاقتصادية بين أعضاء اللجنة والإدارة، وبالتالي لا يكون الأعضاء قادرين على التصريح بحقيقة تقييمهم لأداء الإدارة، وذلك خوفاً من فقد عضويتهم باللجنة وبالتالي التأثير على أوضاعهم المادية الاقتصادية بالسلب وهو الأمر الذي يجعلهم أكثر تحفظاً في إبداء أراء صريحة عن العملية

المالية والمحاسبية الخاصة بالشركة يؤدي إلى فقدان الموضوعية والاستقلالية والتقليل من درجة الفاعلية التي تعمل بها اللجنة وتشرف على العمل المالي وتتخذ القرارات المصححة لعمليات التلاعب والاحتيال المالي في التقارير المالية.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن يؤخذ في الاعتبار حجم الشركة وتعدد أنشطتها، وأن تتناسب المكافآت مع ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة، وأن يتم تمييز رئيس اللجنة بشكل أوضح عن باقي أعضاء اللجنة نظراً لكبر حجم مهامه ومسئولياته (FRC, ٢٠٠٨, P.٤٩).

٧/٤/٤/٣ تقرير لجنة المراجعة:

يعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن إفصاح كاف عن تشكيل واجتماعات ومسئوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسئولياتها بشكل ملائم. وبالرغم من أنه لا توجد قواعد محددة بخصوص شكل ومحتويات تقرير لجنة المراجعة، إلا أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير السنوية المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة ونزاهة التقارير المالية، ويدعم قنوات الإيصال بين اللجنة والمساهمين (غالي، ٢٠٠١، ص ص١٠٨-١١٠).

ويرى الباحث أن الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة ضمن التقارير والقوائم المالية للشركات، يجب أن يكون إلزامياً لما له من آثار إيجابية على مستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة تحقيق الثقة والمصداقية في هذه المعلومات والمساعدة على اتخاذ القرارات الصحيحة.

٤- المبحث الرابع

الإطار الفكري لإدارة الأرباح

تعددت الدراسات والأبحاث التي تناولت عملية إدارة الأرباح، مما يشير إلى انتشار هذه العملية في الواقع العملي وأنها أصبحت شبه ظاهرة عامة، مما يتطلب ضرورة التعرف على الجوانب الفكرية والفلسفية المختلفة المتعلقة بها.

وبنـاء علـى ذلـك تركـز الدراسـة فـي هـذا المبحـث علـى تعريـف إدارة الأرباح، تحديد دوافع وأسباب إدارة الأربـاح، الأسـاليب والمداخل التـي تتبعهـا الإدارة لتنفيـذ ممارسـات إدارة الأربـاح، وكـذا تحديـد النتـائج المترتبـة علـى مخاطر هذه الممارسات، وذلك كما يلـي:

١/٤ تعريف إدارة الأرباح:

عرف (Healy & Wahlen, ١٩٩٩, P. ٣٦٨) إدارة الأربـاح بأنـهـا تحـدث عنـدما يسـتخدم المـديرون تقـديراتهم وأحكـامهم الشخصـية فـي إعـداد التقـارير الماليـة، وفـي هيكلـة العمليـات لتعـديل التقـارير الماليـة بهـدف خـداع وتضليل بعض أصحاب المصالح عن فهم الأداء الاقتصـادي الحقيقي للشـركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المنشورة.

وقد عرف (Fields, et. al., ٢٠٠١, P. ٢٦٠) إدارة الأربـاح بأنـهـا تحدث عندما يستخدم المديرون ما يتاح لهم من حرية وحكم شخصـي من خـلال الأرقام المحاسبية بهدف تعظيم قيمة الشركة أو بما يحقق مصلحتها الشخصية.

بينمـا عـرف (Mulford & Comiskey, ٢٠٠٢, P. ٦٦) إدارة الأربـاح بأنـهـا التلاعـب فـي الأربـاح لتحقيـق الـربح المسـتهدف والمحـدد مسـبقاً بواسطة الإدارة، أو تنبؤات المحليين المـاليين أو للعمـل علـى اسـتقرار مسـتوى الأرباح.

كمـا عـرف (Schroder, et. al., ٢٠٠٥, P. ٤٩) إدارة الأربـاح بأنـهـا محاولـة إدارة الشـركة للتـأثير علـى رقـم الأربـاح المعلـن عنـه لتحقيـق مصـالح شخصية.

وأخيراً يعرف (Scholer, ٢٠٠٥, P. ٣) إدارة الأرباح على أنها تمثل تدخل متعمد من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية وذلك بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية.

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث ما يلي:

١. أن هذه التعريفات قد اختلفت فيما بينها باختلاف وجهات نظر الباحثين، حيث تبني كل تعريف منها وجهة نظر محددة، سواء من حيث دوافع الإدارة للقيام بإدارة الأرباح أو الأدوات المستخدمة في القيام بإدارة الأرباح أو مدى قانونية وعدم قانونية ممارسات إدارة الأرباح.

٢. أن هناك أتفاق بين العديد من الدراسات على أن الهدف من إدارة الأرباح هو تعديل التقارير المالية والتلاعب في الأرباح لتحقيق مكاسب ذاتية للإدارة أو لتعظيم قيمة الشركة أو لتضليل بعض أصحاب المصلحة في الشركة أو للوصول لمستوى معين من الأرباح.

٣. إن إدارة الأرباح هي ممارسات إدارية يتم عن طريقها الوصول إلى الأرباح التي تعكس رغبة الإدارة وليست الأرباح التي تعكس الأداء المالي الحقيقي للشركة.

٤. وبذلك يمكن للباحث أن يصل إلى تعريف شامل لإدارة الأرباح على أنها "كافة الممارسات المحاسبية المدروسة التي تقوم بها إدارة الشركة لتحريف الأداء المالي الحقيقي للشركة من خلال التدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية استغلالا لمرونة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للوصول إلى مستويات مرغوبة من الأرباح لتحقيق مصالحها الذاتية، أو لتضليل بعض أصحاب المصالح**"**.

وعندما تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنها تستند إلى المبررات الآتية: (Scott & Pitman, ٢٠٠٥, PP. ١-١٦, Schipper & Vincent, ٢٠٠٣, PP. ٩٧-١١٠):

١) أنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري.

٢) أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣) أنها ممارسات عامة وشائعة ولا يمكن تجنبها بشكل مطلق.

٤) أنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.

٢/٤ دوافع وأسباب إدارة الأرباح:

تختلف الدوافع وراء قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، وقد خلصت الدراسات السابقة إلى أن دوافع الإدارة تتلخص في محاولتها تعظيم دالة منفعتها الذاتية، فالإدارة بصفتها وكيل اقتصادي Economic Agent ينطبق عليها فروض نظرية تكلفة الوكالة Agency Cost Theory والتي ترى أن كل من الوكيل والأصيل Principal يسعى لتعظيم دالة منفعته الذاتية.

وإذا كانت الإدارة باعتبارها طرفاً من أطراف العلاقات التعاقدية، تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية والتي تكون متعارضة غالباً مع المنفعة الذاتية لبعض أطراف العلاقات التعاقدية، فقد تقوم الإدارة ببعض التصرفات الانتهازية بغية تعظيم منفعتها الذاتية حتى ولو على حساب منفعة باقي الأطراف، مما يستلزم من هذه الأطراف تصميم خطط للحوافز بهدف دفع وتشجيع الإدارة نحو العمل وبذل الجهد في الاتجاه الذي يحقق مصلحة هذه الأطراف.

وعلى ذلك فإن أحد أهم دوافع قيام إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الربح هو خطط الحوافز Incentive Planning، حيث تعتبر عقود الحوافز من أهم العقود المالية المكونة للشركة لما تساهم به في تحقيق قدراً من التوازن بين مصالح الملاك من حملة الأسهم والإدارة (أبو الخير، ١٩٩٩، ص ص١-٤٠).

وتأخذ خطط الحوافز عادة شكل من أثنين وهما الحوافز النقدية أو خطط المكافآت في صورة أسهم Stock Options، فإذا كان تقويم أداء الإدارة يتوقف على رقم الأرباح، فإنه سيتوافر لدى الإدارة دوافع للتلاعب في رقم الأرباح لكي يتفق مع المقياس المستخدم حيث تتوقع الإدارة في هذه الحالة مسائلة من قبل الملاك عن عدم تحقيق المستويات المستهدفة من الأرباح.

وتوفر العديد من الدراسات أدلة ترجح قيام المديرون بإدارة الأرباح في حالة ارتباط مكافآتهم بمستوى الأرباح المعلنة (مبارك، ٢٠٠٣، ص ص٢٤٨-٣٠١، هلال،٢٠٠٨، ص ص٨٣-١٣٢، Roychowdhury, ٢٠٠٦, PP. ٣٣٥-٣٧٠).

أما بالنسبة للنوع الثاني من خطط الحوافز وهو المكافآت في صورة أسهم، حيث يحصل المديرون على هذه الأسهم بسعر مخفض بعد تأديتهم لفترة خدمة معينة وذلك لتحقيق التوافق بين أهداف المديرين والمساهمين. وعلى الرغم من ذلك فقد توصلت دراسة (Bartov & Mohanram, ٢٠٠٤, PP. ٨٨٩-٩٢٠) إلى قيام المديرين بإدارة الأرباح بشكل انتهازي بهدف ضمان الوصول إلى أفضل النتائج التي تحقق منفعتهم ومصلحتهم الذاتية عند ممارسة حقوق الشراء. حيث تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح للتأثير مؤقتاً على سوق أسهم الشركة باتخاذ إجراءات من شأنها تخفيض سعر السهم قبل تاريخ منح حق شراء الأسهم وذلك بالتلاعب بالأرباح المعلنة هبوطاً، وقد تلجأ الإدارة إلى محاولة زيادة الأرباح لكي تتمكن من بيع هذه الحقوق أو ما ينتج عنها من أسهم بأسعار مرتفعة.

وقد أكدت دراسة (Bergstresser & Philipp on, ٢٠٠٦, PP. ٥١١-٥٢٩) على التلاعب بالأرباح المعلنة بشكل شائع في الشركات التي ترتبط فيها مكافآت وتعويضات المديرين التنفيذيين بقيمة السهم وحقوق شراء الأسهم.

كما أن الإدارة قد تمارس عملية إدارة الأرباح لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية، فإذا كانت الشركة بحاجة للحصول على تمويل خارجي عن طريق الاقتراض من مؤسسات مالية أو إصدار سندات أو إصدار أسهم جديدة سوف ترغب الإدارة في إظهار مستوى أداء مرتفع حتى تفرض شروطها على الموقف، أو تحقق متطلبات الاقتراض إذا كان من شروط المقرض معدلات ربحية معينة (مبارك، ٢٠٠٣، ص٢٤).

وقد تُمارس عملية إدارة الأرباح عند تغيير الشركة للإدارة، سوف تعمل الإدارة الجديدة على تخفيض رقم الأرباح المعلن في السنة التي تم فيها التغيير وذلك بتحميل كل ما يؤدي إلى تقليل الأرباح حتى تتخلص منه ويظهر أداء الشركة في السنوات التالية أفضل مما كان عليه في عهد الإدارة السابقة.

ويتمثل أحد دوافع الإدارة الأساسية لإدارة الربح من وجهة نظر رئيس هيئة البورصة الأمريكية السابق في تحقيق توقعات المحللين الماليين فيما يتعلق بالأداء المالي للشركة (الشيش يني، ٢٠٠٦، ص٥٦٩).

وقد أكدت دراسة (Schroder, et. al., ٢٠٠٥) على ذلك حيث توصلت إلى أن الإدارة لديها حرية في اختيار السياسات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية لتعظيم القيمة السوقية للشركة حيث أنها تتأثر كثيراً بتوقعات المحللين الماليين للأرباح الربع سنوية والإدارة تعلم أن عدم تحقيقها لأرباح تتفق مع تنبؤات المحللين الماليين سوف يترتب عليه انخفاض القيمة السوقية للشركة لذلك سوف تعمل على اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح لتتفق مع تنبؤات المحللين الماليين.

كما قد تندفع إدارة الشركة لممارسة إدارة الأرباح بغرض تخفيض العبء الضريبي، حيث تعتبر الوقورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب والقيام بممارسة إدارة الأرباح لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويأخذ ذلك شكلاً من أثنين هما:

الأول: خلال فترات الإعفاء الضريبي يمكن لإدارة الشركة تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة مثل رسملة بعض النفقات، كما قد تسعى الإدارة إلى تعظيم الأرباح والاعتراف المبكر بها حتى تستفيد من ميزة الإعفاء الضريبي.

الثـاني: خـلال فتـرات الخضـوع للضـريبة يمكـن لإدارة الشـركة تدنيـة الأرباح حتى يمكن للشركة دفع ضرائب أقل أو خضوعها لشريحة أقل، وفـي حالة تحقيق خسائر تسعى الإدارة لزيادة هدف الخسائر حتى يمكن الاستفادة بترحيلها للأمام تطبيقاً للمادة (٢٩) من قانون الضرائب.

وفـي هذا الصدد توصلت دراسة (Barton, ٢٠٠١, PP. ١-٢٦) إلـى أن تخفيض الضريبة يعتبر دافعاً أساسياً لممارسة إدارة الارباح.

كما أشارت دراسة (Baralexis, ٢٠٠٤, PP. ٤٤٠-٤٦١) إلى أن الشركة تأخذ إدارة الأرباح بعين الاعتبار عندما يتعلق الأمر بالضرائب حيث تسعى إلى ممارسات إدارة الارباح لتحقيق بعض الوقورات الضريبية.

ومن ناحية أخرى، فإن الشركات كبيرة الحجم تكون محط أنظار الجهات المسئولة في الدولة، وكذا الجمهور، وينتظر منها الجميع أن تساهم في الجوانب الاجتماعية ومواجهة الظروف الصعبة التي تواجه المجتمع في حالة الكوارث والحوادث الكبيرة، لذلك تعمل تلك الشركات على محاولة تجنب هذه الأعباء (يطلق عليها التكاليف السياسية) من خلال الممارسات المحاسبية الخاطئة لتخفيض الأرباح وجعلها في الحدود الطبيعية والمتوسطة لباقي الشركات (حماد، ٢٠٠٥، ص٢٢١).

بينما يرى (حامد، ٢٠٠٤، ص٩) أن إدارة الربحية تمارس إما لأسباب خارجية وإما لأسباب داخلية، وتتمثل أهم الأسباب الخارجية في مقابلة تنبؤات المحللين الماليين، وسوق الاقتراض والمنافسة. أما الأسباب الداخلية فتتمثل في الإدماج المحتمل، وحوافز الإدارة، والتخطيط والموازنة، والعمليات غير القانونية.

هذا ويرى (Beneish) أنه يوجد دافعان لإدارة الأرباح هما: الأول الدافع الانتهازي (Opportunist) وذلك عند تحقيق منافع ذاتية للإدارة، وهذا الدافع الغير أخلاقي يكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهرياً على المركز الحقيقي

للشركة، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية. والثاني كفاءة الشركة (Efficiency) وذلك عن طريق إظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، وذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار الشركة في سوق المنافسة (عيسى، ٢٠٠٨، ص١٤).

في ضوء ما سبق وبالرغم من تعدد دوافع وأسباب ممارسة عملية إدارة الأرباح، إلا أن إدارة الأرباح لابد وأن يترتب عليها زيادة أرباح الفترة الحالية رغم انخفاض الأرباح الحقيقية أو العكس، ويتوقف ذلك على طبيعة الدوافع التي تحفز الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، **والتي يمكن حصرها في الأنواع الثلاثة التالية:**

١) الحوافز التعاقدية: Contractual Incentives ويقصد بها الحوافز التي تنشأ نتيجة العقود التي تبرمها إدارة الشركة مع أطراف خارجية. وتتمثل هذه الحوافز التعاقدية في: عقود حوافز ومكافآت الإدارة، عقود الدين، عقود الأمان الوظيفي، وعقود العمل.

٢) حوافز السوق: Market Incentives ويقصد بها التأثير على السوق وسعر السهم في السوق، وذلك في الفترة السابقة على قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة. كما تقوم الإدارة بممارسة إدارة الارباح بغرض زيادة الربح وتحقيق مستوى يتفق مع توقعات وتنبؤات المحللين الماليين، وبذلك تتجنب الإفصاح عن أرباح اقل من المستوى المتوقع من قبل هؤلاء المحللين الماليين. (Prawit, et al., ٢٠٠٩, PP. ١٢٥٥-١٢٨٠)

٣) الحوافز التنظيمية: Regulatory Incentives تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بأن للإرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسئولين الحكوميين. وبالتالي فإنه من خلال إدارة الأرباح يمكن للإدارة التأثير على أعمال واضعي

٤) التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الشركة (Scott & Pitman, ٢٠٠٥, PP. ١٧٣-٢٠٤).

وقد أشار (Megrath & Weld, ٢٠٠٢, PP. ٣٢-٣٧) إلى أن التقلبات الكبيرة في أرباح الشركات قد تلفت نظر وانتباه الحكومة، ويؤيد هذا الرأي (Bartov, et. al., ٢٠٠٢, PP. ١٧٣-٢٠٤) حيث أشاروا إلى أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار، أما إذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في الأرباح، فقد ينظر إليها كمؤشر لتعثر الشركة، مما يدفع الدولة للتدخل في الحالتين.

٣/٤ مداخل وطرق ممارسات إدارة الأرباح:

يوجد العديد من المداخل والطرق التي يمكن أن تستخدمها إدارة الشركة للقيام بممارسة إدارة الأرباح، والفهم الجيد لمثل هذه المداخل من شأنه مساعدة المهتمين باكتشافها والحد منها، وقد حدد (Nelson, et. al., ٢٠٠٣, PP. ١٧-٣٥) المجالات الأكثر تعرضاً لحدوث إدارة الأرباح وهي:

١- Revenue Recognition.
٢- Expense Recognition.
٣- Issues Unique to Business Combinations.
٤- Other Issues.

كما حدد Arthur Levitt رئيس لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية خمسة وسائل لإدارة الربح وهي (Magroth & Weld, ٢٠٠٢, PP. ٣٣-٣٧):

١- Big Bath Restructuring Charges.
٢- Cookie Jar Reserves.
٣- The Premature Recognition of Revenue.
٤- Immaterial Misapplications of Accounting Principles.

Creative Acquisition Accounting.

أمـا دراسـة (Parfet, ٢٠٠٣, PP. ٤٨١-٤٨٨) فقـد قسـمت إدارة الأرباح إلى نوعين:

النــوع الأول: هــو إدارة الــربح الجيــدة Good Earnings Management

وهـي إدارة الـربح التشـغيلي Operational التـي تحـدث عنـدما تتخـذ الإدارة قرارات من شـأنها استقرار الأداء المـالي. ومن أمثلـة ذلك منح العمـال راحة قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظراً لأن معدل الأداء الحـالي يفوق الأداء المخطط.

النوع الثاني:

هو إدارة الربح السيئة Bad Earnings Management

بهدف إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي عن طريق بعض القيود المحاسبية الاصطناعية Artificial أو استخدام تقديرات غير منطقية Unreasonable. ومن أمثلة ذلك تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك في صحتها.

بينما أشـار (Gang & Yueli, ٢٠٠٩, PP.٤٩٧-٥٢٥) إلـى أن إدارة الأرباح تتحقق عن طريق وسائل مختلفة مثل:

١- The use of Accruals.

٢- Changes in Accounting Methods.

٣- Changes in Capital structure.

ويمكن للباحث أن يبوب المداخل والطرق التي قد تتبعها الإدارة في ذلـك كما يلـي:

أولاً: مدخل استغلال طبيعة التقديرات المحاسبية:

أشـار المعيـار المحاسـبي المصـري رقـم (٥) تحـت عنـوان السياسـات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء فـي الفقرة رقم (٣٢) أنه نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة الشركة لا يمكن قياس

العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها، ومن أمثلة هذه التقديرات ما يلي:

١- تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها التجريدية في نهاية عمرها الإنتاجي.
٢- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
٣- الديون المشكوك فيها، والمخصصات المختلفة.
٤- توقيتات الاعتراف بالمصروفات والإيرادات.

ويمكن لإدارة الشركة أن تدير الأرباح إما بعمل تغييرات على التقديرات السابق إعدادها في السنوات السابقة بالزيادة أو النقص بما يؤثر على رقم الأرباح المعلن، أو بإجراء تقديرات متحيزة.

ثانياً: مدخل استغلال مرونة المبادئ المحاسبية:

تلعب عملية الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية- تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها- دوراً هاماً في عملية إدارة الربح، حيث تتم عملية إدارة الربح في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ودون انتهاك لتلك المبادئ حتى لا تؤدي إلى مساءلة الإدارة نتيجة حدوث غش في القوائم المالية. فهناك العديد من الاختيارات المحاسبية التي تؤدي في النهاية إلى حدوث ظاهرة إدارة الربح دون الدخول في مخاطر الغش والتزوير في القوائم المالية (حسانين، ٢٠٠٧، ص٥٠١).

ويمكن للإدارة استخدام هذا المدخل في القيام بممارسات إدارة الأرباح- بحجة مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً- من خلال ما يلي:

١. الاختيار بين الطرق المختلفة لتسعير المخزون (معيار المحاسبة المصري رقم ٢).
٢. الاختيار بين الطرق المختلفة لحساب إهلاك الأصول الثابتة الملموسة ومعدل نفاد الأصول غير الملموسة (معيار المحاسبة المصري رقم ٢٠).

٣. الاختيار بين طرق معالجة آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (معيار المحاسبة المصري، رقم ١٣).
٤. الاختيار بين طرق الاعتراف بالإيراد (معيار المحاسبة المصري رقم ١١).
٥. الاختيار بين طرق المحاسبة عن نظم مزايا التقاعد (معيار المحاسبة المصري رقم ٢١).

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب ألا يغيب عن الأذهان أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس تقديم قوائم مالية مضللة وإنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحاً وشفافية.

ثالثاً:

مدخل التغيير- التعديل- في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية:

حددت معايير المحاسبة شكل ومحتوى وترتيب عناصر القوائم المالية، فمثلاً يجب أن تبوب قائمة التدفقات النقدية بحيث يتم الفصل بين التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية، وتلك الناتجة عن الأنشطة التمويلية (معيار المحاسبة المصري رقم "٤").

ويمكن للإدارة ممارسة إدارة الأرباح من خلال إعادة تبويب بنود القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة للتأثير على الأداء الحقيقي للشركة، كأن تدرج بعض العمليات التي تعبر عن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Mcvay, ٢٠٠٦, PP. ٧٢١- ٧٤٣) إلى أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف بعض البنود الظاهرة في قائمة الدخل بنقل بند مصروفات التشغيل إلى بند مصروفات أخرى لزيادة الأرباح التشغيلية وذلك لمقابلة توقعات المحللين الماليين.

رابعاً: مدخل هيكلة العمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية غير المرنة:

وهنا تحاول إدارة الشركة التحايل على المعايير التي تحدد المعالجات المحاسبية بطريقة رقمية بصورة لا يكون فيها أي مجال لقيام الإدارة بعملية التقدير الشخصي مما يحد من قدرة الإدارة على القيام بممارسات إدارة الأرباح (غنيمي، ٢٠١١، ص ص ٤٦- ٤٧).

وقد أشار (العبادي ٢٠٠٨، ص ص٨٣-٨٥) إلى أن إدارة الشركات التي تمارس عمليات إدارة الأرباح تحاول أن تتغلب على هذه النوعية من المعايير- غير المرنة- التي تقلل من فرصها في ممارسة هذه العمليات، وذلك من خلال إتباع ما يسمى بمدخل هيكلة العمليات، بحيث تقوم الإدارة بتعديل العقود والاتفاقيات، أو إعادة صياغتها بما يمكنها من إدارة الأرباح، وفي ذات الوقت البعد عن مخالفة المعالجات المحاسبية الواردة تفصيلاً في هذه النوعية من المعايير.

على سبيل المثال فقد حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٠) المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي التي تبرم وفقاً لأحكام قانون التأجير التمويلي رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٥م ولائحته التنفيذية، حيث حدد المعيار (فقرة ٢) الشروط الواجب توافرها في العقد حتى يعالج محاسبياً كعقد إيجار تمويلي وهي كما يلي:

١. شروط العقد تعطي الحق للمستأجر في شراء المال المؤجر في التاريخ وبالمبلغ المحدد في العقد.
٢. مدة عقد الإيجار تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الإنتاجي للمال المؤجر.
٣. القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية (القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء) عند نشأة العقد تمثل ٩٠% على الأقل من قيمة المال المؤجر.

وهنا يمكن لإدارة الشركة أن تمارس عمليات إدارة الأرباح بما يتفق مع أغراضها ودوافعها دون أن تخالف المعالجة المحاسبية المحددة في هذا المعيار تفصيلاً، وذلك من خلال صياغة بنود العقد بما يحقق لها رقم الربح الذي يحقق أغراضها، فإذا كانت تريد رسملة عقد الإيجار كعقد تأجير تمويلي فإنها تقوم

بصياغة العقد وتحديد شروطه بما يتفق مع هذا المعيار، بينما إذا رغبت في أن تجعل الإيجار كمصروف جاري فإنها تقوم بصياغة العقد بما يخالف الشروط الواردة تفصيلاً في هذا المعيار بحيث يصبح العقد عقد إيجار تشغيلي، كأن تجعل مثلاً مدة العقد تقل عن ٧٥% من العمر الإنتاجي للأصل المؤجر أو غير ذلك من الشروط.

خامساً:

مدخل التوقيت الملائم لتطبيق معيار محاسبي جديد:

عند صدور معيار محاسبي جديد فإنه لا يتم تطبيقه فور صدوره ولكن غالباً ما تمنح الشركات فترة حتى يتم تطبيقه (فترة بينية) تقع عادة بين سنتين إلى ثلاث سنوات قبل التطبيق الإلزامي للمعيار، وتسمح المعايير عادة بالتطبيق المبكر عن الميعاد المحدد للتطبيق الإلزامي (خليفة، ٢٠٠٤، ص ص ١٢٣- ٢٢٢)، مما يعطي الإدارة فرصة اختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار قبل الموعد الإلزامي له وذلك لخدمة وتحقيق المنافع الذاتية لها.

سادساً: مدخل التغيير في تكوين الشركة:

وذلك بتغيير الشكل القانوني للشركة أو بالاندماج مع شركة أخرى أو السيطرة عليها بحيث تكون تابعة لها مما يتطلب إعداد تقارير وقوائم مالية موحدة، حيث يساعد ذلك الإدارة على تحقيق أهدافها بخصوص إدارة الأرباح.

٤/ ٤ نتائج إدارة الأرباح:

على الرغم من أن المديرين يدركون أن ممارسات إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع ذاتية لهم أو للشركة ذاتها، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأمد البعيد. وقد أوضحت دراسة (Mulford & Comiskey, ٢٠٠٢, pp. ١- ٣٢) من خلال عينة تتكون من (٢٠٧) محلل مالي بالولايات المتحدة الأمريكية، أشار (١٤١) منهم إلى وجود آثار سلبية واضحة لإدارة الربح، في حين أشار (٦٦) إلى وجود آثار إيجابية.

ويمكن للباحث تحديد أهم المشاكل التي قد تنجم عن ممارسة إدارة الأرباح فيما يلي: (Lev, ٢٠٠٣, PP. ٢٧- ٥٠، حامد ٢٠٠٤، ص ص ٩- ١٣، عيسى ٢٠٠٨، ص ص ١٨- ٢٠):

١. تخفيض قيمة الشركة: تتخذ الإدارة العديد من قرارات التشغيل بغرض التأثير على الأرباح في الأجل القصير، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة. فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام الشركة ببيع المنتج في اليوم الأخير من شهر ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل إذا تم بيع ذات المنتج لذات العميل في بداية العام التالي.

٢. اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي: سبقت الإشارة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تنقسم إلى نوعين: إدارة الأرباح التي تقع داخل نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة، والنوع الآخر إدارة الأرباح التي تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة وهذا النوع يعتبر بمثابة غش محاسبي Accounting Fraud. وعلى ذلك فإذا سلمنا بأن إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير والمبادئ المحاسبية بشكل واضح، فإن ممارستها مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة. هذا بالإضافة إلى أن الخطر الذي يتحمله المديرون من وراء ممارسة إدارة الأرباح يخلق مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها.

٣. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: حيث ممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية. ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

٤. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: حيث وقعت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها. فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات من القرن الماضي وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على شركة "W.R. Grace & Co" وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها. وهذا في حد ذاته- إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها- يعتبر مكلفاً جداً للشركة، بالإضافة إلى تأثيره السلبي على قيمة الشركة الاقتصادية.

٥. التأثير السلبي على أداء الأسهم: إن ممارسة إدارة الأرباح سواء تم اكتشافها أو عدم اكتشافها سوف يترك تأثيراً سلبياً على أداء الأسهم وذلك لما يلي (حامد، ٢٠٠٤، ص١٢).

- أنه في ظل اكتشافها يحدث رد فعل سلبي من قبل المستثمرين تجاه هذا السلوك مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم.
- أنه في ظل عدم اكتشافها تظهر سوق المال أسعاراً غير حقيقية للأسهم لا تعبر عن الأداء الحقيقي للشركة، ويترك ذلك تأثيراً سلبياً على أسعار الأسهم في المستقبل.
- أي أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تؤثر سلباً على حركة سوق الأوراق المالية في الوقت الحالي والمستقبلي مما ينعكس على الأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.

٦. الضرر الاجتماعي: حيث حاولت (Lev, ٢٠٠٣, PP. ٢٧- ٥٠) الكشف عن الآثار السلبية لإدارة الأرباح من خلال التركيز على الأضرار الاجتماعية الناتجة عنها والمتمثلة في التكاليف الاجتماعية مثل:

- التكاليف الاجتماعية الناتجة عن الاستثمارات الخاطئة من قبل الشركات في الفترات التي يتم فيها التلاعب في الأرباح. فعلى سبيل المثال شركة إنرون

الأمريكيـة أنفقـت مـا قيمتـه بليـون دولار خـلال الـثلاث سـنوات السـابقة علـى اكتشاف تلاعبها في الأرباح على تكنولوجيا المعلومات بالشركة، تلك المبالغ ما كانت ستنفق لو أن الشركة قامت بالإفصاح عن خسائرها الحقيقية.

- التكاليف الاجتماعية الناتجة عن حماية المجتمع من سلوك الإدارة الانتهازي والمتمثلة في إلزام الشركات بمراجعة قوائمها الماليـة، وكذلك قيام مجلس الإدارة بالعديد من الأنشطة بغرض الحد من هذا السلوك.
- التكـاليف الاجتماعيـة المتمثلـة فـي وضـع نظـم قانونيـة لحمايـة المسـتثمر أو إنشـاء مؤسسـات عامـة لهـذا الغـرض، فقـد تلجـأ العديـد مـن الـدول لوضـع القوانين المناسبة للحد من إدارة الأرباح وإلزام الشركات بالتقرير عن الأداء الاقتصادي الحقيقي وهذا يعتبر في حكم التكاليف الاجتماعيـة. فعلـى سـبيل المثال قام الكونجرس الأمريكي في يوليو ٢٠٠٢م وبعد اكتشاف العديد من الفضائح المحاسبية بتمرير قانون Sarbanes- Oxley بهدف إعـادة تنظيم الأمور المحاسبية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن ممارسة الإدارة لسلوك إدارة الأربـاح، وإن كان يحقق منافع ذاتية ومصلحتهم في الأجل القصير، إلا أنه يتعـارض مـع أهداف ومصالح الشركة في الأجل الطويل. لذا ينبغي علـى لجنـة المراجعـة أن تعمل جاهدة على اكتشاف سلوك إدارة الأرباح والإعلان عنه.

ولكـي تـنجح لجنـة المراجعـة فـي أداء هـذا الـدور عليهـا أن تنجـز مهامهـا بالجودة المطلوبة، ويتناول الباحث فـي الجـزء التـالي لـدور لجنـة المراجعـة فـي الحد من ممارسات إدارة الأربـاح.

٥- المبحث الخامس

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

نظراً للأهميـة التـي تمثلهـا لجنـة المراجعـة فـي بيئـة الأعمـال اليـوم وبعـد التطورات الحديثة في أسواق المال تنوعت اختصاصات لجنة المراجعة، وقد

أكدت العديد من الدراسات العلمية (خليل، ٢٠١٠ ص ص ١٣٧- ١٧٢، مبـــارز ٢٠٠٥ ص ص ٥١١- ٥٨١، هاشـــم ٢٠١٠ ص ص ٢٨٧- ٣٥٧، (Abbatt, et al, ٢٠١٠, PP. ١- ٢٤ علـى أن التوضـيح الـدقيق لمسئوليات لجنة المراجعة يؤدي إلى زيـادة الـوعي لـدى أعضـاء اللجنـة بخصـوص طبيعـة مسئولياتهم وفي ذات الوقت إبراز هذه المسئوليات إلى الأطراف الأخـرى التـي تتعامـل معهـا اللجنـة مثـل إدارة الشـركة، المراجـع الخـارجي وإدارة المراجعـة الداخليـة بالشـكل الـذي يـؤدي إلـى عـدم تـداخل هـذه المسـئوليات بـين الأطـراف المختلفة. وعلى ذلك يمكن القول أن مهام لجنـة المراجعـة واختصاصـاتها تكمـن في المجالات الأساسية التالية:

١- دعم عملية المراجعة الخارجية.
٢- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية.
٣- الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية.
٤- المشاركة في عمليات إدارة المخاطر.
٥- دعم آليات حوكمة الشركات.

وبنــاءً علــى مــا سـبق يعـرض الباحـث للأنشـطة التــي تمارسـها لجنــة المراجعة، والتي يمكن أن تحد من ممارسـات إدارة الأربـاح وذلـك علـى النحـو التالي:

أولاً: دعم عملية المراجعة الخارجية:

يجـب أن يكـون هنــاك علاقــة وطيـدة بـين المراجـع الخــارجي ولجنــة المراجعة وذلك نظراً لأن كلاً منهما له نفس الأهداف وأن فاعلية أحدهما سوف تؤثر بشكل مباشر علـى فاعليـة الطـرف الآخـر وخاصـة فيمـا يتعلـق بالإشـراف على عمليات إعداد القوائم المالية.

ويرى الباحث أنه يمكن للجنة المراجعة دعم عمليـة المراجعة الخارجية من خلال ممارسة الأنشطة التالية:

١- التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره:

يجب أن يكون لدى لجنة المراجعة إطار إجرائي لاختيار المراجع الخارجي وفقاً لما يلي:

أ- تقييم عملية المراجعة الخارجية:

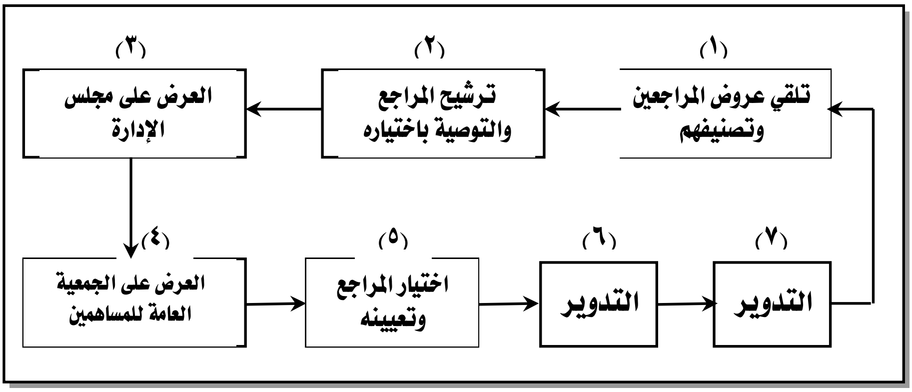
تتحمل لجنة المراجعة مسئولية مناقشة تقرير المراجعة والنتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي، وذلك بغرض إجراء تقييم لعملية المراجعة ورفع تقرير لمجلس الإدارة والتوصية باستمرار المراجع أو تدويره.

ب- تدوير المراجع الخارجي:

على لجنة المراجعة تبني سياسة تدوير المراجع الخارجي بغض النظر عن مدى فعالية عملية المراجعة كل فترة، وذلك حفاظاً على جودة عملية المراجعة. ومما يؤكد على ذلك ما ورد بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، حيث ألزمت بتدوير المراجع الخارجي بحد أقصى كل ست سنوات (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧، ص١٥).

ويتفق الباحث مع (غالي، ٢٠٠١، ص ٩٢- ٩٣) في أنه يجب على لجنة المراجعة ترشيح المراجعين الخارجيين الذين لديهم القدرة على مراجعة حسابات الشركة بكفاءة وفعالية، وتلقي عروضهم، وإعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تبين فيها نتائج دراستها للعروض المقدمة، والمراجع أو المراجعين المرشحين لمراجعة حسابات الشركة، مع إيضاح أسس الترشيح، على أن يعرض مجلس الإدارة على الجمعية العامة التوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة.

ويمكن للباحث توضيح ذلك الدور للجنة المراجعة في الشكل التالي:



شكل رقم (٢)
يوضح دور لجنة المراجعة في اختيار وتعيين المراجع الخارجي

٢- تحديد أتعاب المراجع الخارجي:

أشار تقرير لجنة (Smith, ٢٠٠٣, PP. ١- ٥٢) إلى أنه على لجنة المراجعة التأكد من أن مبلغ أتعاب المراجع الخارجي يضمن مستوى مقبولاً من جودة المراجعة، كما ربطت دراسة (Carcello, et al, ٢٠٠٦, PP. ٣٥١- ٣٧٣) بين وجود علاقة بين استقلالية وخبرة أعضاء لجنة المراجعة ودعم موقف المراجع الخارجي في حالة خلافه مع الإدارة على الأتعاب.

ويتفق الباحث مع (عبد اللطيف، ٢٠٠٥، ص ١٥١، هاشم، ٢٠١٠، ص ص٣٢٢-٣٢٣) في أنه يقع على عاتق لجنة المراجعة مسئولية تحديد أتعاب المراجع الخارجي باعتبارها أحد أهم آليات حوكمة الشركات، والجهة التي تتمتع بالاستقلالية الكافية لأداء هذه المهمة، ولكن يشترط تصديق المساهمين على هذا القرار، مع مراعاة أن يتم تقدير قيمة هذه الأتعاب بشكل يتناسب

وحجم الجهد المبذول في عملية المراجعة وحجم أعمال الشركة ومدى تعقدها وتعدد أنشطتها، كما يجب ألا يتم المغالاة في تقدير قيمة هذه الأتعاب أو التقليل منها بشكل كبير لأن هذا يمكن أن يُضر ويؤثر على جودة عملية المراجعة المؤداة.

٣- دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.

١. الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.
٢. تُدعم استقلالية المراجع الخارجي.
٣. دراسة وتقييم خطة المراجعة.
٤. دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.
٥. دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.
٦. التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي وإدارة الشركة.
٧. الموافقة على خدمات غير المراجعة Non- Audit services.
٨. وعلى ذلك يمكن القول أن ارتباط المراجع الخارجي بلجنة المراجعة يساعد في إعداد قوائم مالية منشورة ذات جودة عالية، مما يحد من قدرة الإدارة على التلاعب في الأرباح وذلك من خلال ضمانها لاستقلالية المراجع وحمايته من ضغوط الإدارة، وفحصها وتقييمها للخدمات الأخرى التي قد يؤديها للشركة.

ثانياً: الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

أ- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية:

أدى ظهور الآثار السلبية لسوء الإدارة، وفسادها المالي والإداري، وإدارتها للأرباح من جهة، وسوء تطبيق المعايير المحاسبية وعجز النظم الرقابية سواء تمثلت في المراجعة الداخلية أو الخارجية عن الكشف عن هذه الممارسات من جهة أخرى، إلى ظهور الحاجة إلى تطوير دور المراجعة

الداخليـة وتحريرهـا مـن التقيـد بالممارسـات التقليديـة، وضـرورة تبنـي مدخل إضافة قيمة حقيقية للشركة وتحسين عملياتها، من خلال ما تقدمه من خدمات للشركة بكل أنشطتها وفئاتها بما يساعد إدارة الشركة على مواجهة المنافسة وتحقيق مزايا إضافية (العبادي، ٢٠٠٧، ص ص ١٠٥- ١٥٥).

إن وظيفة المراجعة الداخلية، إذا تمت صياغتها وتطبيقها بصورة فعالة، يمكن أن يكون لها أثر إيجابي في تقليل فرص إصدار تقارير مالية مضللة، ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (Asare, et al, ٢٠٠٨, PP. ٢٠٣ -١٩١) إلى أن كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقلص التلاعبات في التقارير المالية، وتأثير المراجعة الداخلية مماثل لتأثير المراجعة الخارجية. وأن المراجعين الداخليين متغير ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وأن موازنة ساعات العمل للمراجعين الداخليين تزداد عندما تزداد دوافع الإدارة نحو غش التقارير المالية.

ويتفق الباحث مع ما أشارت إليه دراسة (Prawitt, et al, ٢٠٠٩, PP. ١٢٥٥- ١٢٨٠) ودراسة (مبارك، ٢٠١٠، ص ص ١- ٦٢) من أن أنشطة المراجعة الداخلية لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. هذا ويمكن للجنة المراجعة دعم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال ما يلي (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ١٦، غالي، ٢٠٠١، ص ص ٩٨- ١٠١، :(Garcia, et al, ٢٠١٠, PP. ١- ٢٢,

١- الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.
٢- مراجعة مدى ملاءمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسئولياته والكوادر العاملة به وموارده ووظيفته ورفع تقرير حول ما سبق إلى مجلس الإدارة.
٣- مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج العمل السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية بالشركة.

٤- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.
٥- تدعيم استقلال المراجعين الداخليين والتأكد من عدم وجود قيود عليهم عند تنفيذهم لمسئولياتهم.
٦- مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.
٧- التأكد من قيام إدارة المراجعة الداخلية بممارسة دورها في التحقق من كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة والمحاسبية بصفة خاصة، ومدى سلامة وموثوقية المعلومات المستخدمة في إعداد التقارير المالية، ومدى الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة لعمل وأنشطة الشركة.

ب- الإشراف على نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

زاد الاهتمام خلال الأعوام الأخيرة بفاعلية نظم الرقابة الداخلية، حيث أثبتت العديد من حالات الفشل في الشركات أن أحد أسباب الفشل والانهيار هو ضعف نظم الرقابة، لذا طالبت العديد من القوانين والتعليمات الرقابية بضرورة وضع ضوابط مشددة لضمان فاعلية نظم الرقابة الداخلية (Carcell & Neal, ٢٠٠٦, PP. ٣٥١- ٣٧٣).

وفي هذا الصدد، ولأهمية نظم الرقابة الداخلية فقد ألزم قانون ساربنز أو كسلي (U.S. Sarbanes- Oxley Act, ٢٠٠٢) في القسم (A -٤٠٤) صراحة الإدارة العليا للشركة بإنشاء والمحافظة على نظام رقابة داخلية كفء، ويجب أن تشمل التقارير السنوية للشركة على تقرير من الإدارة بفعالية نظم الرقابة الداخلية، كما يجب أن يوضح هذا التقرير جوانب الضعف أو النقص الجوهري في نظام الرقابة الداخلية.

هذا ويمكن للجان المراجعة أن تساهم في الارتقاء بكفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين الثقة في التقارير والقوائم المالية المنشورة من خلال ما يلي: (لبيب، ٢٠٠٧، ص ص ٦٥- ١٦٥).

التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بشكل مناسب، بحيث يوفر لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمستويات الإدارية المختصة تأكيداً معقولاً عن مدى كفاءة وفعالية عمليات وأنشطة وسياسات الشركة، ومدى عدالة وموثوقية قوائمها المالية. ومدى اتساق أنشطة وسياسات الشركة مع القوانين والأنظمة ذات الصلة.

١. تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، والذي من شانه أن يؤثر في جودة التقارير والقوائم المالية.
٢. دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.
٣. دراسة ومراجعة النظم المحاسبية ونظم العمل والإجراءات المالية والإدارية المتبعة، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها لزيادة جودة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.
٤. التأكد من أن تقرير مراجعة القوائم المالية المعد بواسطة المراجع الخارجي، يشمل رأيه في تقييم نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية المعدة بواسطة الإدارة.

ثالثاً: الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية:

نظراً لأن لجنة المراجعة تمثل حلقة وصل بين الأطراف المختلفة المشتركة في عملية إعداد ومراجعة التقارير والقوائم المالية كالإدارة المالية، إدارة المراجعة الداخلية، المراجع الخارجي، والإدارة التنفيذية، فمن خلال الاجتماعات التي تتم مع هذه الأطراف يصبح لديها القدرة على فحص التقارير والقوائم المالية، وبصفة خاصة التركيز على الجوانب التالية: (صحصاح ٢٠٠٧، ص ١٦٧):

- فحص السياسات المحاسبية وأسباب التغير فيها.
- فحص نظم الرقابة المالية.

- تقييم التسويات المحاسبية.
- فحص المعالجات المحاسبية البديلة.
- فحص نتائج عملية المراجعة وأي مقترحات للمراجع بغرض تحسين عملية إعداد التقارير المالية.

كما أن تقرير لجنة COSO قد أكد على أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في الوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية (غالي، ١٩٩٨، ص ٦٣٧)، وتتجلى الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية فيما يلي: (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ص ١٦- ١٨، شاهين، ٢٠١٢ ص ص ٣٨٦- ٣٩٨):

١- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة وتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة.
٢- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية وبيان أثرها على القوائم المالية.
٣- التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق المنفعة للقوائم المالية.
٤- مراقبة الوضع المالي للشركة والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية.
٥- مراجعة نتائج أية تحقيقات أو إجراءات تكون قد اتخذتها إدارة الشركة لمواجهة أي شكل من أشكال الغش أو المخالفات المالية.
٦- مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها، وذلك بالاشتراك مع الإدارة والمراجع الخارجي.
٧- مراجعة ما يلي مع المراجع الخارجي:
  ١. كافة السياسات والممارسات المحاسبية الرئيسية التي تستخدمها الشركة.
  ٢. كافة المعالجات البديلة للبيانات المالية في نطاق المبادئ المحاسبية التي تمت مناقشتها مع إدارة الشركة، ونتائج كل بديل، والمعالجة التي تفضل الشركة استخدامها.

رابعاً: المشاركة في عمليات إدارة المخاطر:

تتعدد أنواع المخاطر التي تواجه الشركات، فمنها المخاطر المالية المرتبطة بأخطار السيولة والائتمان وسداد الالتزامات ومخاطر سعر الفائدة وسعر الصرف، ومنها المخاطر التشغيلية المرتبطة بضعف نظام الرقابة الداخلية وضعف كفاءة وفعالية نظم المعلومات، ونقص كفاءة وخبرة متخذي القرارات، وسرعة التطورات الفنية والتكنولوجية، وعدم الاتفاق على السياسات الإدارية والإجراءات ضد سوء الإدارة، ومنها مخاطر الأعمال المرتبطة بالصناعة أو البيئة التي تعمل بها الشركة بما فيها المخاطر الخارجة عن سيطرة وتحكم الإدارة، كالقوانين واللوائح والتنظيمات والقيود الاقتصادية والسياسية والاجتماعية (حماد، ٢٠٠٥، ص ص ٣٥٢- ٣٥٣).

ويقصد بإدارة المخاطر تلك الخطوات التي يتم إتباعها لتحديد المخاطر وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها والسيطرة على آثارها (عقدة، ٢٠٠٥، ص ٥٤).

كما عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA، ٢٠١٠) إدارة المخاطر بأنها عبارة عن تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية التي تواجه الشركة، وذلك تمهيداً لوضع وتطبيق العمليات التي يتم من خلالها إدارة هذه المخاطر والمحافظة على مستوى مقبول لتلك المخاطر.

وهذا يعني أن مخاطر الشركة تشمل كل ما يؤثر سلباً على تحقيق أهدافها واستمرارها سواء كانت هذه المخاطر داخلية مثل المخاطر المرتبطة بالاستراتيجيات المطبقة من مجلس الإدارة كالاستثمار في أسواق جديدة، الأخذ بتكنولوجيا جديدة، تطوير وتسويق منتجات جديدة، أو خارجية (محلية أو دولية) مثل المخاطر المرتبطة بنوع الصناعة والمخاطر التي تواجه كافة الشركات والناتجة من التغيرات السياسية والبيئة التنافسية والتغيرات في القوانين والتشريعات. الأمر الذي يستوجب على الشركات ضرورة إدارة هذه المخاطر حتى تتمكن من تحقيق أهدافها.

ويرى الباحث أنه فضلاً عن الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة، فإنه يقع على عاتقها أنشطة أخرى تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وذلك من خلال قيامها بما يلي(دليل لجنة المراجعة، ٢٠٠٨،ص ص٤- ٧، Robert, et al, ٢٠٠٦, PP. ١٥٧١٧٧):

١. تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام.
٢. تحديد كافة المخاطر التي يواجهها النشاط وتقييمها والتحقق من وجود نظام فعال لإدارتها.
٣. ضمان وجود هياكل مناسبة وفعالة لإدارة المخاطر، والتحديث المستمر لها لتواكب التطورات الحالية والمستقبلية.
٤. مراقبة عملية إدارة المخاطر الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية وغير المالية للشركة.
٥. دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر، والتحقق من أن تقرير الإدارة عن نظم إدارة المخاطر يجيب على التساؤلات التالية (كمال، ٢٠٠٧، ص ص ١٢- ١٣):
   - هل تتفق النتائج الواردة في هذا التقرير مع ما توصلت إليه اللجنة؟
   - هل يتفق هذا التقرير مع ما تفصح عنه القوائم المالية وبصفة خاصة الخسائر التي تحملتها الشركة بسبب الفشل في التنبؤ أو مواجهة المخاطر؟
   - هل قدم تقرير مجلس الإدارة صورة عن المخاطر المتوقعة في المجالات الرئيسية وكذلك بالنسبة للمفردات المهمة في القوائم المالية؟

خامساً: دعم آليات حوكمة الشركات:

تعتمد حوكمة الشركات على أربع آليات أساسية، كل منها يعتبر بمثابة حجر زاوية وأساس، ينبغي أن تقوم عليه الحوكمة الفعالة، وهذه الآليات هي: مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية.

ولقد أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الشركات التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة

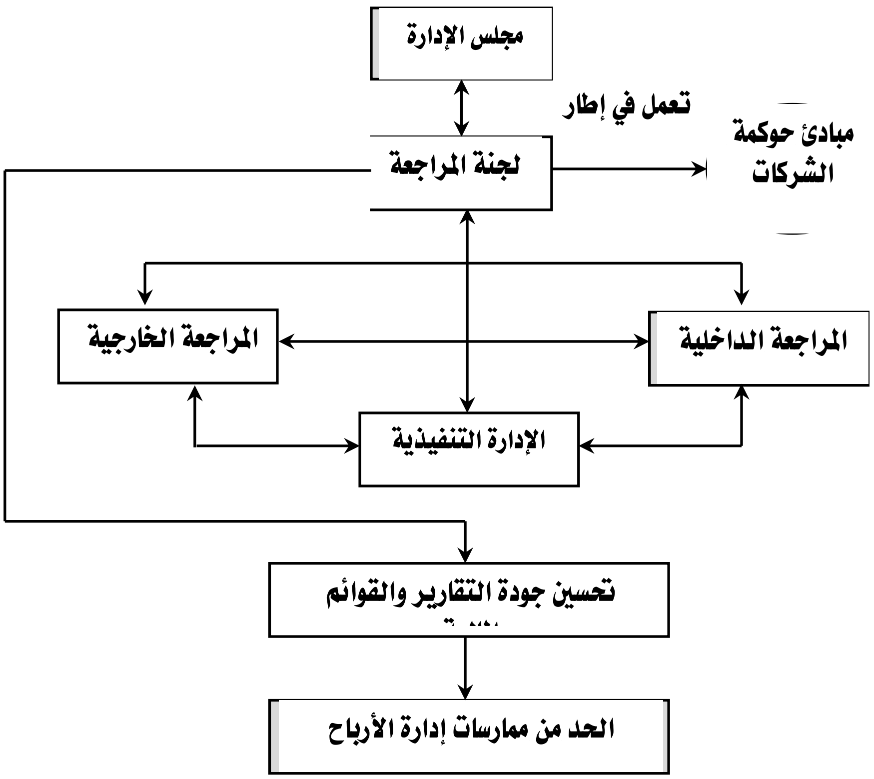
بل أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالشركة (سامي، ٢٠٠٩ ص ص ١٦٩-٢٠٢، مليجي، ٢٠١٠، ص ص٢٠٣-٢٠٦، Al- Ajmi, ٢٠٠٩, PP. ٦٤- ٧٤، Krishnan & Lee, ٢٠٠٨, PP. ١- ٣٢).

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن لجان المراجعة تمثل أحد الدعائم الأساسية لنجاح حوكمة الشركات، كما أنها تؤدي دوراً محورياً في الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد من مصداقية وموثوقية القوائم المالية، ويتضح ذلك من خلال قيام لجنة المراجعة بما يلي:

١. التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.
٢. التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.
٣. فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية.
٤. المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.
٥. التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات مع أطراف ذوي العلاقة.
٦. تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.

١- توفير المعلومات واختفاء الثقة عليها من خلال تقرير اللجنة مما يساهم في تلبية احتياجات المستثمرين وكافة مستخدمي المعلومات، حيث قد يشير التقرير إلى النتائج المالية والتشغيلية للشركة، والمخاطر التي تحيط بالشركة ومدى تطبيقها لهياكل وسياسات الحوكمة.

وفي ضوء العرض السابق يمكن للباحث توضيح دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٣)
يوضح دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

٦- المبحث السادس

الدراسة التطبيقية

إن قيمة البحث العلمي تنبع وتتحقق من خلال ارتباطه بالواقع العملي، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يركز الباحث في هذا المبحث على

اختبار فروض البحث من خلال استطلاع آراء خمس فئات هامة ذات علاقة وطيدة بموضوع الدراسة، ويسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى اختبار صحة الفروض الآتية:

- الفرض الأول: هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان المراجعة في كل من: جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية حول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويمكن للباحث أن يعرض الدراسة التطبيقية على النحو التالي:

٦/ ١ أسلوب الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء بشكل أساسي، حيث قام الباحث بإعداد هذه القائمة في شكل أسئلة- تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة- يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وقد تم توزيع القائمة على عينة من رؤساء وأعضاء مجالس إدارات شركات المساهمة المصرية والسعودية، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة، مديرو إدارات المراجعة الداخلية، مراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية من ذوي تخصص المحاسبة والمراجعة.

كما قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، لإيضاح هذه الدراسة ومضمون الأسئلة، بما يحقق فهمهم لمعنى ومغزى الأسئلة من ناحية، والتحقق من ملاءمة أسئلة الاستقصاء من ناحية أخرى، وبالتالي ضمان دقة، وسلامة الإجابة عليها.

٦/ ٢ مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي:

١. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين وأعضاء مجالس الإدارة، بشركات المساهمة بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تم اختيار عينة حكمية تتكون من (٣٠) مفردة.

٢. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة في بعض شركات المساهمة المسجلة بالبورصة، باعتبارهم من أهم الأطراف ذوي الصلة، في دراسة موضوع هذا البحث، وقد استبعد الباحث من الدراسة الميدانية شركات المساهمة غير المقيدة لأسهمها بالبورصة، كما استبعد الباحث أيضاً من الدراسة التطبيقية قطاع التمويل والتأمين والعقارات تاركاً ذلك لدراسات مستقلة أخرى لما يتسم به هذا القطاع من طبيعة وقوانين خاصة تحكم تشكيل لجان المراجعة به، وقد تم اختيار عينة حكمية، من بين لجان المراجعة بشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (٧٠) مفردة.

٣. مديرو إدارات المراجعة الداخلية، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية، وذوي الصلة الوثيقة في دراسة موضوع هذا البحث. وقد تم اختيار عينة حكمية، من بين إدارات المراجعة الداخلية بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (٤٠) مفردة.

٤. مراقبو حسابات شركات المساهمة، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في دراسة موضوع هذا البحث، وقد تم اختيار عينة حكمية من مراقبي الحسابات الخارجيين لشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية.

وقد تحددت العينة في (٨٠) مفردة، تم اختيارها كما يلي:

بالنسبة لمفردات العينة المصرية:

اختار الباحث هذه العينة من بين المراجعين بمكاتب وشركات المراجعة بمحافظات القاهرة والجيزة والقليوبية، **وذلك للأسباب التالية**:

أ- تركز مكاتب المراجعة في القاهرة الكبرى يمثل نسبة (٧٣%) تقريباً من إجمالي عدد المكاتب في جمهورية مصر العربية كلها (موقع النقابة العامة للتجاريين المصرية على الإنترنت)، مما سهل على الباحث إجراء المقابلة الشخصية مع العينة المختارة.

ب- إن مكاتب المراجعة الكبيرة والمشهورة التي تتولى مراجعة حسابات أغلبية الشركات متركزة في القاهرة والجيزة، وتضم هذه المكاتب عدداً كبيراً من ذوي الكفاءة والخبرة وإجراء الاستقصاء معهم سيكون ذا فائدة للبحث.

بالنسبة لمفردات العينة السعودية:

اختار الباحث هذه العينة من بين المراجعين بمكاتب وشركات المراجعة بمدينتي الرياض **وجدة وذلك لما يلي**:

أ- وجود معظم مكاتب المراجعة الكبيرة بهما، حيث تمثل (٨٦.٥%) من إجمالي عدد المكاتب في المملكة العربية السعودية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، www.socpa.org).

ب- صعوبة استقصاء كل مفردات مكاتب المراجعة في جميع مدن المملكة العربية السعودية.

ج- يتوافر لدى مراقبي هذه المكاتب الكفاءة والمهارة والخبرة عادة، والإطلاع على الجديد في معايير المحاسبة والمراجعة.

وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء على المراجعين من فئات مراجع وصاحب مكتب فردي، شريك في شركة مراجعة، مراجع أول بمكتب أو شركة مراجعة، بحيث يكون لديهم خبرة وإدراك بموضوع البحث.

أعضــاء هيئــة التــدريس تخصــص محاسـبة ومراجعـة مـن الجامعـات المصرية والسعودية، وقد تحددت العينة في (٤٠) عضواً ما بين أستاذ، أستاذ مساعد، مدرس.

وقد حرص الباحث على الحصول على أعلى نسبة ردود من أطراف محيط الدراسة الميدانية، وذلك من خلال القيام بالاتصال المباشر بتلك الأطراف، وتكرار إرسال الاستبيان إلى الأطراف المشاركة في الدراسة.

٦/ ٣ تصميم أداة الدراسة التطبيقية:

في ضوء أهداف وفروض البحث السابق الإشارة إليها، فقد قام الباحث بتصميم استمارة استبيان، يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات، من أفراد مجتمع البحث وعينته، وقد تم تصميم قائمة الاستبيان في ستة أسئلة تغطي الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة، والتي يمكن أن تلعب دوراً حيوياً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد تم تصميم استمارة الاستبيان على أساس استخدام مقياس لبكرت المتدرج الخماسي Likert scaling Method، بواقع (٥) درجات للاختيار موافق تماماً، (٤) درجات للاختيار موافق، (٣) للاختيار غير محدد أو محايد، (٢) درجة للاختيار غير موافق، (١) درجة للاختيار غير موافق على الإطلاق.

٦/ ٤ التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

بلغ حجم العينة من فئات الدراسة (٢٦٠) مفردة، ويمكن للباحث توضيح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١)
يوضح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على مجموعات الدراسة التطبيقية

البيـان	العدد	النسبة
١. رؤسـاء مجـالس الإدارة والأعضـاء المنتدبون وأعضاء مجالس الإدارة.	٣٠	١١.٥٤%
٢. رؤساء وأعضاء لجان المراجعة.	٧٠	٢٦.٩٢%
٣. مديرو إدارات المراجعة الداخلية.	٤٠	١٥.٣٨%
٤. مراقبي الحسابات.	٨٠	٣٠.٧٨%
٥. أعضاء هيئة التدريس.	٤٠	١٥.٣٨%
الإجمـالي	**٢٦٠**	**١٠٠%**

٥/٦ توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود:

وزع الباحـث (٢٦٠) قائمـة استقصـاء مـن خـلال الفـاكس والبريـد الإلكترونـي والتسليم باليد، ويوضح الجدول رقم (٢) عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة المختلفة كما يلي:

جدول رقم (٢)

يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية	**عدد قوائم الاستقصاء الموزعة**	**عدد قوائم الاستقصاء المستردة**	**عدد قوائم الاستقصاء غير المقبولة**	**قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل**	
				العدد	**النسبة**
رؤساء مجالس	٣٠	٢٢	٤	١٨	%٦٠
الإدارة والأعضاء					
المنتدبون وأعضاء	٧٠	٥٥	٧	٤٨	%٦٨.٥٧
مجالس الإدارة	٤٠	٣٠	٥	٢٥	%٦٢.٥
رؤساء وأعضاء لجان	٨٠	٦٨	٦	٦٢	%٧٧.٥
المراجعة.	٤٠	٣٥	-	٣٥	%٨٧.٥
مديرو إدارات					
المراجعة الداخلية					
مراقبو الحسابات					
أعضاء هيئة التدريس					
الإجمالي	**٢٦٠**	**٢١٠**	**٢٢**	**١٨٨**	**%٧٢,٣١**

كما يبين الجدول التالي عدد ومعدل الردود الصالحة للتحليل وفقاً للمجال الجغرافي (المكاني) وذلك كما يلي:

جدول رقم (٣)

يوضح عدد الردود الصالحة للتحليل وفقاً للمجال الجغرافي (المكاني)

عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية	جمهورية مصر العربية		المملكة العربية السعودية	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
رؤساء مجالس الإدارة والأعضاء المنتدبون وأعضاء مجالس الإدارة.	٩	٩.١٨%	٩	١٠%
رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	٢٥	٢٥.٥١%	٢٣	٢٥.٥٦%
مديرو إدارات المراجعة الداخلية.	١٣	١٣.٢٧%	١٢	١٣.٣٣%
مراقبو الحسابات	٣٣	٣٣.٦٧%	٢٩	٣٢.٢٢%
أعضاء هيئة التدريس	١٨	١٨.٣٧%	١٧	١٨.٨٩%
الإجمالي	**٩٨**	**١٠٠%**	**٩٠**	**١٠٠%**

وفي ضوء الجدولين السابقين يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدل مرتفع، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في تحديد الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة من خلال الأنشطة التي تمارسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٦/ ٦ التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة المختلفة وذلك كما يلي:

جدول رقم (٤)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة

مفردات عينة الدراسة	التكرار	النسبة
رؤساء مجالس الإدارة والأعضاء المنتدبون	١٨	٩.٦%
وأعضاء مجالس الإدارة.	٤٨	٢٥.٥%
رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	٢٥	١٣.٣%
مديرو إدارات المراجعة الداخلية.	٦٢	٣٣%
مراقبو الحسابات	٣٥	١٨.٦%
أعضاء هيئة التدريس		
الإجمالي	١٨٨	١٠٠%

كما يبين الجدول التالي التوزيع التكراري والنسبي لبيئتي الدراسة التطبيقية كما يلي:

جدول رقم (٥)

يوضح التوزيع التكراري والنسبي لبيئتي الدراسة التطبيقية

بيئة الدراسة	التكرار	النسبة
جمهورية مصر العربية.	٩٨	٥٢.١%
المملكة العربية السعودية.	٩٠	٤٧.٩%
الإجمالي	١٨٨	**١٠٠%**

ويخلص الباحث من الجدولين السابقين، إلى إمكانية الاعتماد على ردود مفردات عينة الدراسة، نظراً لاشتمالها على فئات متعددة من المحيط المهني

للجان المراجعة، بكلٍ من: جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، الأمر الذي يتوقع معه الباحث، إمكانية الحصول منهم على إجابات موضوعية، مبنية على رصيد معقول من الخبرة المتخصصة في مجال الواقع العملي.

٦/ ٧ اختبار مدى ثبات صدق الاستقصاء:

لبيان مدى ثبات قائمة الاستقصاء تم حساب معامل الثبات Alpha أو ما يسمى بمعامل الاعتمادية لأسئلة الاستقصاء وذلك لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد على المقاييس المستخدمة في الدراسة وقوة الاتساق الداخلي بين أسئلة الاستقصاء، ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق للأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٦)

يوضح معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء

"اختبار ألفا كرونباخ" Cronbach's Alpha

عدد عبارات الاستمارة ككل	معامل الثابت (ألفا)	معامل الصدق(*)
٦١	٠.٩٨٦	٠.٩٩٣

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثابت.

يتضح من الجدول السابق أن معاملي الثبات والصدق يقتربا من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للعبارات المستخدمة في البحث يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

٦/ ٨ عرض وتحليل نتائج الاستقصاء واختبار الفروض:

قام الباحث بتفريغ الإجابات على الأسئلة بجداول البيانات، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for social science المعروف باسم (SPSS) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة، والتي تتمثل فيما يلي:

أولا: الإحصاءات الوصفية:

١- الوسط الحسابى Mean.

٢- الانحراف المعيارى Standard Deviation.

ثانيا: الاختبارات الإحصائية:

تشير هذه الاختبارات إلي الإحصاءات الاستدلالية Inferential Statistics وتختص بطرق تحليل وتفسير واستخلاص الاستنتاجات من عينة البحث للتوصل إلي قرارات تخص المجتمع ومن هذه الأساليب التي استخدمها الباحث ما يلي :

١- اختبار المصداقية والاعتمادية Reliability Analysis.

٢- اختبار "ت" T Test.

٣- اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test.

٤- اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test.

٥- معامل الارتباط Coefficient of Correlation.

٦- معامل التحديد Coefficient of Determination.

٧- نموذج الانحدار Regression model .

أولاً: اختبار الفرض الأول والذي ينص على: هناك تأثير معنوى ذو دلالة إحصائية بين الأنشطة التى تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح .

السؤال الأول: هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

- التوزيع التكرارى والنسبى للجنة المراجعة والتى لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

جدول رقم (٧)

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ؟	١٨٨	٤.٣٣	.٧٣٠	٠.٠٠٠**	موافقة

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلي الموافقة على أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ،ويؤكد علي ذلك نسبة معامل الاختلاف والتي تمثل ١٧% (الانحراف المعياري/الوسط الحسابي) مما يشير إلي وجود أتفاق بين عينة البحث بشأن دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

(أ) ممارسات إدارة الأرباح (كمتغير تابع):

١- أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح :

توصيف آراء عينة الدراسة حول سعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح ، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعيارى واختبار "ت")

جدول رقم (٨) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية لأسباب إدارة الأرباح

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
لتحقيق أهداف خاصة بها.	١٨٨	٤.٠١	.٩٧٦	٠.٠٠٠**	موافقة
لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	١٨٨	٣.٨٢	١.٠٥٩	٠.٠٠٠**	موافقة
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	١٨٨	٣.٩٦	١.٠٠٧	٠.٠٠٠**	موافقة
لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوقورات الضريبية.	١٨٨	٣.٨٤	١.١٢٣	٠.٠٠٠**	موافقة
لتجنب التكاليف السياسية.	١٨٨	٣.٥٧	١.١١٩	٠.٠٠٠**	موافقة
عند تغيير الشركة للإدارة.	١٨٨	٣.٦٣	١.١٣٣	٠.٠٠٠**	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٣.٨٠٥	١.٠٦٩٥	٠.٠٠٠**	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح من الجدول السابق اتجاه الوسط الحسابي العام إلي الموافقة حول أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح ،وأنه دال إحصائيا لكافة العناصر محل الاستقصاء .

تأثير الإدارة عمداً علي صافي الربح:

توصيف آراء عينة الدراسة حول لجوء الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافى الربح ، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (٩) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
التلاعب فى أسس الاعتراف بالإيرادات.	١٨٨	٣.٦٠	١.٢٣١	٠.٠٠٠**	موافقة
التلاعب فى أسس الاعتراف بالمصروفات.	١٨٨	٣.٦٠	١.٢٢٦	٠.٠٠٠**	موافقة
تغيير الشكل القانونى للشركة.	١٨٨	٣.٦٣	١.١٨٧	٠.٠٠٠**	موافقة
التغيير (التعديل) فى طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.	١٨٨	٣.٦٦	١.٢١٠	٠.٠٠٠**	موافقة

استخدام التقدير الشخصى فى بعض الأمور الخاصة بتحديد صافى الربح.	١٨٨	٣.٦٢	١.١٨٤	٠.٠٠٠**	موافقة
استغلال المرونة المتاحة فى المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.	١٨٨	٣.٧٦	١.١٩٠	٠.٠٠٠**	موافقة
استخدام أسلوب هيكلة العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.	١٨٨	٣.٥٩	١.١٩٢	٠.٠٠٠**	موافقة
تطبيق المعيار المحاسبى الجديد مبكرا قبل الموعد الإلزامى له.	١٨٨	٣.٦٣	١.١٦٠	٠.٠٠٠**	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٣.٦٣٦٢	١.١٩٧٥	٠.٠٠٠**	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابى دال احصائيا لصالح الموافقة على لجوء الإدارة إلى التأثير عمدا على رقم صافى الربح ، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، كما أن الوسط الحسابى الإجمالى يتجه إلى (الموافقة) على لجوء الإدارة إلى التأثير عمدا على رقم صافى الربح.

٣-الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح:

توصيف آراء عينة الدراسة حول الآثار السلبية الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (١٠)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
تخفيض قيمة الشركة.	١٨٨	٤.٠٤	١.٠١٢	٠.٠٠٠**	موافقة
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقى.	١٨٨	٣.٨٦	١.٠٥٢	٠.٠٠٠**	موافقة
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	١٨٨	٣.٧٦	١.٠٠٣	٠.٠٠٠**	موافقة
عقوبات اقتصادية على الشركات التى قامت بإدارة أرباحها.	١٨٧	٣.٦٦	١.٠٦٣	٠.٠٠٠**	موافقة
تأثير سلبى على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادى للمجتمع ككل.	١٨٨	٤.٠٢	.٩٨٤	٠.٠٠٠**	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٣.٨٦٨	١.٠٢٢٨	٠.٠٠٠**	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابى دال احصائيا لصالح الموافقة على أن ممارسات إدارة الأرباح ينجم عنها آثار سلبية ، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. ويميل الوسط الحسابى الإجمالى إلى (الموافقة) على أن ممارسات إدارة الأرباح ينجم عنها آثار سلبية.

(ب) الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة (كمتغيرات مستقلة) وذلك من خلال ما يلي:

١-دعم عملية المراجعة الخارجية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (١١) يوضح
توصيف الآراء من خلال المقاييس الاحصائية

العناصر	**العدد**	**الوسط الحسابى**	**الانحراف المعيارى**	**مستوى المعنوية لاختبار "ت"**	**درجة الموافقة**
التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره.	١٨٨	٤.١٠	.٩٣٢	٠.٠٠٠**	موافقة
تحديد أتعاب المراجع الخارجي.	١٨٨	٣.٨٥	١.٠٦٤	٠.٠٠٠**	موافقة

دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.	١٨٨	٣.٧٢	١.١١٣	٠.٠٠٠**	موافقة
العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.	١٨٨	٣.٩١	١.٠٨١	٠.٠٠٠**	موافقة
مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع الخارجي.	١٨٨	٣.٩٤	١.٠٠٦	٠.٠٠٠**	موافقة
دراسة وتقييم خطة المراجعة.	١٨٨	٣.٩٧	١.٠٧٢	٠.٠٠٠**	موافقة
دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.	١٨٧	٣.٩٢	١.٠٧٢	٠.٠٠٠**	موافقة
دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.	١٨٨	٣.٩٥	١.١١٣	٠.٠٠٠**	موافقة
الموافقة على خدمات غير المراجعة.	١٨٨	٣.٧٧	١.٠٧٩	٠.٠٠٠**	موافقة
التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.	١٨٨	٤.٠٧	١.٠١١	٠.٠٠٠**	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٣.٩٢	١.٠٥٤٣	٠.٠٠٠**	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابى دال إحصائيا لصالح الموافقة علي دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية ، وذلك لكافة

العناصر محل الاستقصاء. كما أن الوسط الحسابى الإجمالى يتجه إلى (الموافقة) على دعم عملية المراجعة الخارجية من قبل لجنة المراجعة .

٢- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول إشراف لجنة المراجعة على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعيارى واختبار "ت").

جدول رقم (١٢) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.	١٨٨	٤.١٢	.٨٥٣	٠.٠٠٠**	موافقة
مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسئولياته والكوادر العاملة به.	١٨٨	٤.٠٥	.٨٩١	٠.٠٠٠**	موافقة
مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج المراجعة السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية للشركة.	١٨٨	٤.١٧	.٨١٦	٠.٠٠٠**	موافقة

دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.	١٨٨	٤.١٢	.٨٦٣	٠.٠٠٠**	موافقة
العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
تدعيم استقلال المراجع الداخلي.	١٨٨	٤.٠٦	.٩٠٣	٠.٠٠٠**	موافقة
مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.	١٨٧	٤.١٦	.٧٩٨	٠.٠٠٠**	موافقة
التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	١٨٨	٤.١٩	.٨١٨	٠.٠٠٠**	موافقة
التحقق من ملاءمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية.	١٨٨	٤.١٣	.٨٣٣	٠.٠٠٠**	موافقة
التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	١٨٨	٤.١٨	.٨٢٥	٠.٠٠٠**	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٤.١٣	٠.٨٤٤	٠.٠٠٠**	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابى دال إحصائيا لصالح الموافقة على الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية من قبل لجنة المراجعة، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. كما أن الوسط الحسابى العام يتجه إلى (الموافقة) على اشراف لجنة المراجعة على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية.

٣-الإشراف والرقابة علي إعداد التقارير والقوائم المالية:

توصيف آراء عينة الدراسة حول الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (١٣) يوضح

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.	١٨٨	٤.٠٦	.٨٣١	٠.٠٠٠**	موافقة
تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.	١٨٨	٤.١٢	.٨٠٢	٠.٠٠٠**	موافقة
التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.	١٨٨	٤.٠٦	.٨٦٣	٠.٠٠٠**	موافقة
التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.	١٨٨	٣.٩٥	.٩١٨	٠.٠٠٠**	موافقة

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية.	١٨٨	٤.٠٦	.٨٩١	٠.٠٠٠**	موافقة
التأكد من الاستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.	١٨٨	٤.٠٧	.٨٥٩	٠.٠٠٠**	موافقة
مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة، وأثرها في التقارير المالية.	١٨٨	٣.٩٩	.٩١٠	٠.٠٠٠**	موافقة
مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.	١٨٨	٤.٠٦	.٨٦٦	٠.٠٠٠**	موافقة
مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.	١٨٨	٤.١٦	.٧٧٤	٠.٠٠٠**	موافقة
مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.	١٨٨	٤.٢١	.٧٨٤	٠.٠٠٠**	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٤.٠٧٤	٠.٨٤٩٨	٠.٠٠٠**	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابى لكافة العناصر محل الاستقصاء دال احصائيا لصالح الموافقة علي الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة ، كما أن الوسط الحسابى الإجمالى يتجه إلى (الموافقة) على الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية.

٤-المشاركة في عمليات إدارة المخاطر:

توصيف آراء عينة الدراسة حول مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعيارى واختبار "ت").

جدول رقم (١٤) يوضح
توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	١٨٨	٤.٠٢	.٩١٠	٠.٠٠٠**	موافقة
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	١٨٨	٣.٩٨	.٩٢٨	٠.٠٠٠**	موافقة

دراسة تقارير الغدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	١٨٨	٣.٩٩	.٩٥٦	**٠.٠٠٠	موافقة
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر تعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.	١٨٨	٣.٨٥	١.٠٤٩	**٠.٠٠٠	موافقة
الإجمالى	١٨٨	٣.٩٦	٠.٩٦٠	**٠.٠٠٠	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابى لكافة العناصر محل الاستقصاء دال احصائيا لصالح الموافقة علي المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة . ويميل الوسط الحسابى الإجمالى إلى (الموافقة) على المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة من قبل لجنة المراجعة.

٥-دعم آليات حوكمة الشركات:

توصيف آراء عينة الدراسة حول دعم لجنة المراجعة لآليات حوكمة الشركات ، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت").

جدول رقم (١٥) يوضح
توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	١٨٨	٤.١٣	.٨٦٨	٠.٠٠٠**	موافقة
المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.	١٨٨	٤.٠٩	.٨٨٨	٠.٠٠٠**	موافقة
التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	١٨٨	٤.٢٢	.٨٤٢	٠.٠٠٠**	موافقة
العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	درجة الموافقة
الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.	١٨٨	٤.٣٢	.٧٣٤	٠.٠٠٠**	موافقة
التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	١٨٨	٤.١٥	.٨٣٣	٠.٠٠٠**	موافقة
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.	١٨٨	٤.١٨	.٨٤٤	٠.٠٠٠**	موافقة

الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	١٨٨	٤.٠٣	.٩٣٠	**٠.٠٠٠	موافقة
تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي، من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.	١٨٨	٤.٢٨	.٧٦٠	**٠.٠٠٠	**موافقة**
الإجمالى	١٨٨	٤.١٧٥	٠.٨٣٧٣	**٠.٠٠٠	موافقة

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥ **

يتضح للباحث من الجدول السابق أن الوسط الحسابى لكافة العناصر محل الاستقصاء دال إحصائيا لصالح الموافقة علي دعم لجنة المراجعة لآليات حوكمة الشركات ، كما أن الوسط الحسابى الإجمالى يتجه إلى (الموافقة) على دعم آليات حوكمة الشركات من قبل لجنة المراجعة.

نموذج الانحدار المقترح:

- تحليل الارتباط (مصفوفة الارتباط Correlation Matrix)، ومعامل التحديد : يوضح الجدول التالي علاقة الارتباط بين الأنشطة التى تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح" كمتغير تابع".

جدول رقم (١٦) يوضح
علاقة الارتباط بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة " كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح" كمتغير تابع"

علاقة الارتباط		ممارسات إدارة الربح (R)	معامل التحديد (R^2)
دعم عملية المراجعة الخارجية	الارتباط	.٨٩٤**	٠.٨٠
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	الارتباط	.٩١٧**	٠.٨٤
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	الارتباط	.٩٢١**	٠.٨٥
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	الارتباط	.٩٣٤**	٠.٨٧
دعم آليات حوكمة الشركات	الارتباط	.٩٢١**	٠.٨٥
الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة	الارتباط الكلى	٠.٩٤٢**	٠.٨٩[١]

دال إحصائيا عند مستوى معنوية **٠.٠١

يتضح للباحث من الجدول السابق أن هناك علاقة طردية قوية بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح" كمتغير تابع".

---

(١) قيمة معامل التحديد (R^2) = ٠.٨٩ وهذا يشير إلي درجة تأثير الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح. أما بقية النسبة ٠.١١ فتعود إلي متغيرات أخرى لم تدخل بالنموذج، إلى جانب الأخطاء العشوائية الناجمة عن اختيار عينة الدراسة.

هذا وقد كانت قيمة معامل الارتباط = ٠.٩٤٢ وهو دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠١ . ويعنى ذلك أنه كلما كان هناك اهتمام بكل من (الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة) كلما أدى ذلك إلى زيادة الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ورغم أهمية تحليل الارتباط فسوف يتم أيضا تحليل الانحدار المتعدد للتوصل إلى نموذج العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع"، **وذلك كما يلي :**

- اختبار جودة نموذج الانحدار المقترح لقياس العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح" كمتغير تابع".(اختبار "ف" F.TEST).

جدول رقم (١٧) يوضح قياس العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع" (اختبار "ف" F. Test)

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات حرية	متوسط المربعات	اختبار "ف"	
				القيمة	مستوى معنوية
الانحدار	٦١٧٦٥.٨٣٠	٥	١٢٣٥٣.١٦٦	٢٨٣.٢٢١	٠.٠٠٠
الخطأ	٧٨٠٧.٣٩١	١٧٩	٤٣.٦١٧		
المجموع	٦٩٥٧٣.٢٢٢	١٨٤			

دال إحصائيا عند مستوى معنوية **٠.٠١

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لاختبار "ف" أقل من ٠.٠١ وهى دالة إحصائيا مما يعكس جودة النموذج وإمكانية الاعتماد عليه.

- (اختبار "ت" (T-test لنموذج الانحدار المقترح لقياس العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة "كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح "كمتغير تابع"، وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١٨) يوضح

اختبار "ت" T. Test لنموذج الانحدار المقترح

متغير مستقل	معامل الانحدار	اختبار "ت"	مستوى معنوية
الثابت	١٣.٦٤٤	٤.٠٦١	٠.٠٠٠**
دعم عملية المراجعة الخارجية	.٣٦٣	٢.٥٩٧	٠.٠١٠**
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	.٣٨٦	٢.٢٤٧	٠.٠١٤**
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	.٣٨٣	٢.٥٩٤	٠.٠٤٣**
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	٢.٦٣٦	٤.٤٤٥	٠.٠٠٠**
دعم آليات حوكمة الشركات	.٦٦٠	٢.٨٥٢	٠.٠١٦**

دال إحصائيا عند مستوى معنوية **٠.٠١

يلاحظ من الجدول السابق أن قيم معامل الانحدار أقل من ٠.٠١ أي أنها دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠١.

نموذج العلاقة بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة " كمتغيرات مستقلة" والحد من ممارسات إدارة الأرباح" كمتغير تابع":

ص = أ + ب س

ص= ١٣.٦٤٤ + ٣٦٣. س١ + ٣٨٦. س٢ +٣٨٣.س٣+ ٢.٦٣٦ س٤+ ٦٦٠.س٥

حيث أن:

س١: متغير مستقل (دعم عملية المراجعة الخارجية)، س٢: متغير مستقل (الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية)، س٣: متغير مستقل (الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية)، س٤: متغير مستقل (المشاركة في عمليات إدارة المخاطر)، س٥: متغير مستقل (دعم آليات حوكمة الشركات)، ص: متغير تابع (الحد من ممارسات إدارة الأرباح)، أ: قيمة الثابت، ب: قيمة معامل الانحدار.

يتضح للباحث من معادلة الانحدار إن تأثير المتغيرات المستقلة بالترتيب بناءً على قيمة معامل الانحدار: (المشاركة في عمليات إدارة المخاطر، دعم آليات حوكمة الشركات، الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية، الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية، دعم عملية المراجعة الخارجية).

وفى ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الأول وهو: هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً: اختبار الفرض الثاني الذي ينص علي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(أ) ممارسات إدارة الأرباح:

١- قياس مدى الاتفاق والاختلاف(التباين) في آراء عينة الدراسة حول سعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح (اختبار كروس كال ويلز Kristal- Wallis Tess جدول رقم (١٩) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات

العينة (اختبار كروس كال ويلز Kristal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
لتحقيق أهداف خاصة بها.	١٠٨.٦٤	٨٦.١٨	١٠٢.٢٦	٨٤.٠٦	١١١.٥٩	**٠.٠٣٨
لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	٩٦.٠٣	٩١.٢١	٩٣.٢٢	٨٣.٨١	١١٨.٠٧	**٠.٠٣٤
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	١٠٤.١٤	٩٤.٩٢	٩٢.٧٠	٨٥.٩٠	١٠٥.٥٠	.٣٧٥
لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.	٦٩.٩٧	٩٢.٥٥	٨٦.٨٤	٩٢.١٠	١١٩.٥٠	**٠.٠١٢
لتجنب التكاليف السياسية.	٧٣.٦٩	٨٩.٠٨	٨٦.٣٢	٩٣.٣١	١٢٠.٥٩	**٠.٠١٢
عند تغيير الشركة للإدارة.	٥٩.٥٠	٨٦.٣٨	٩١.٩٢	٩٩.٦٥	١١٦.٣٧	**٠.٠٠٢

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة حول

أسباب ودوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح ،بينما اتفقت مجموعات العينة الخمسة بشأن قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.

٢- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في آراء مجموعات العينة حول لجوء الإدارة إلى التأثير عمدا على رقم صافى الربح (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

جدول رقم (٢٠) يوضح

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.	٨٠.٢٥	٩٠.١٧	١٠٦.٥٠	٨٨.١٠	١١٠.٥٤	.١٢٧
التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.	٨٠.١١	٨٩.٦٣	١٠٣.٨٤	٨٩.٨٩	١١٠.٠٩	.١٨٩
تغيير الشكل القانوني للشركة.	٦٤.٦٩	١٠٠.٠٢	٩٦.١٢	٨٦.٣٩	١١٥.٤٧	**٠.٠٠٩
التغيير(التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.	٦٧.١٩	٩٧.٠٤	٩٣.٩٨	٩٠.٣٢	١١٢.٨٣	**٠.٠٤٥

استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافى الربح.	٥٥.١٩	١٠٥.١٩	٩٩.٣٨	٨٧.٤٨	١٠٩.٠٠	٠.٠٠٣**
استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.	٩٣.٧٥	٨٤.٤٨	٨٩.١٠	٩٢.١٥	١١٦.٦٦	٠.٠٧٠
استخدام أسلوب هيكلة العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.	٥٤.٧٢	٨٩.٥٦	٩٣.٩٨	٩٥.٢٤	١٢٠.٧٩	٠.٠٠٠**
تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكرا قبل الموعد الإلزام له.	٦٠.٦٧	٩٢.١٧	٩٦.٦٢	٩٤.١١	١١٤.٢٧	٠.٠٠٨**

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة حول سبل تأثير الإدارة علي رقم صافي الربح إلا أنهم اتفقوا في أنه يمكن للإدارة التأثير علي صافي الربح من خلال التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات والمصروفات ،حيث كان مستوي المعنوية لهذين البندين اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة الدراسة.

٣– قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) فى الآراء حول الآثار السلبية الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح (اختبار كروس كال ويلز (Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (٢١) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة
(اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
تخفيض قيمة الشركة	١٠١.١٧	٩٢.٠٨	٩٥.٣٤	٩١.٩٤	٩٨.٣١	.٩٤٠
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.	٩٢.٠٦	٩٢.٧٦	٨٥.٢٢	٩٦.٧٤	١٠٠.٨٠	.٨١٢
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	٩٥.٥٣	٩٢.٨١	٨٣.٠٢	٩٨.٧٤	٩٦.٩٧	.٧٤٦
عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.	٥٩.٠٨	٨٩.٧٩	٧٦.٣٢	١٠٩.٤٨	١٠٣.١٩	**٠.٠٠١
تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.	١٠٠.١٤	١٠٤.٦٧	٨٢.٩٢	٨٢.١٠	١٠٧.٨٩	**٠.٠٤٦

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة. والبعض الأخر اقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة

(ب) الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة:

١- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول: هل للجنة المراجعة دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (٢٢) يوضح

قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة						مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس		
هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ؟	٨٥.٦٩	١٠١.٧١	٧٨.٩٨	٩٤.٣١	١٠٠.٥٧		.٣٢١

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقا في آراء مجموعات العينة في أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test):

جدول رقم (٢٣) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقب والحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره.	٧٩.٧٥	١٠١.٩١	٨٢.٤٢	٨٨.٧٩	١١٠.٦٧	.٠٧٧
تحديد أتعاب المراجع الخارجي.	١١٠.٣٣	٩١.٩٦	٨٥.٧٨	٨٨.٧١	١٠٦.٣٣	.٢٧٥
دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.	٨٤.٠٠	١٠٣.٣٣	٩١.٣٢	٨٣.٤٤	١٠٩.٦٤	.٠٩٣
الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.	١٠٥.٩٢	١٠٠.٤٢	٨٩.٢٦	٨٤.٧٧	١٠١.٤٩	.٣٣١

مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع الخارجي.	٧١.٣١	١٠٩.١٩	٧٨.٩٤	٨٨.١٥	١٠٨.٦٦	**٠.٠٠٩
دراسة وتقييم خطة المراجعة.	٩٠.٥٠	١٠٠.٥٠	٨٥.٦٨	٨٧.٦٥	١٠٦.٧٦	.٣٢٧
دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.	٩٤.٦١	١٠٤.٤٤	٨١.٥٨	٨٠.١٣	١١٢.٤١	**٠.٠١٤
دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.	٩٥.٣٣	١٠٣.٦٩	٨٤.٢٨	٨٣.٨٤	١٠٧.٦٦	.١١٥
الموافقة على خدمات غير المراجعة.	٨٤.٣٦	١٠٣.٧٤	٨٠.٨٠	٨٦.٣٥	١١١.٢٦	.٠٥٨
التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.	١٠١.٤٧	١٠٠.٥١	٨٢.٧٨	٨٦.٥٩	١٠٥.٠٦	.٢٥١

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل علي أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة. والبعض الآخر أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة وذلك بالنسبة للبندين الخامس والسابع.

٣- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية من قبل لجنة المراجعة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test):

جـدول رقـم (٢٤) يوضـح قيـاس التبـاين فـي آراء مجموعـات العينـة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير وإدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.	٧٧.٧٨	٩٤.٠١	٧٧.٣٦	٩١.٧٣	١٢٠.٩٣	**٠.٠٠٦**
مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسئولياته والكوادر العاملة به.	٦٨.٤٧	٩١.٩٩	٧٠.٦٦	١٠١.٠١	١١٦.٨٣	**٠.٠٠١**

مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج المراجعة السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية للشركة.	٧٦.٢٥	٨٧.٥٣	٧٩.٧٦	١٠١.١٩	١١٢.١٣	**٠.٠٢٨
دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.	٥٨.٦١	٩١.٨١	٩٢.٧٦	٩٧.٧١	١١٢.٢٠	**٠.٠٠٨
تدعيم استقلال المراجع الداخلي.	٦٨.٥٣	٨٧.٢٦	٩٣.٨٠	١٠١.٦٠	١٠٥.٧١	.٠٧٦
مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.	٩٣.٦١	٩٥.٨٠	٧٢.٥٢	٩٠.٤٦	١١٣.٤٠	**٠.٠٣٦
التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	١٠٤.٢٢	٩٨.٠٤	٧٩.٤٤	٨٧.٣٢	١٠٨.١١	.١٣٥

التحقـــق مـــن ملائمـــة وكفايـــة نظـــام الرقابـــة الداخلية.	١٠٣.٩٢	٩٢.٧٩	٧٢.٢٤	٩٨.٠٧	١٠١.٥٧	.١٦٠
التأكـد مـن كفـاءة وفعاليـــة نظـــام الرقابة الداخلية.	١٠١.٠٣	٩١.٣٩	٧٤.٦٢	٩٩.٣٦	١٠١.٠٠	.٢٣٨

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء مجموعات العينة وذلك بالنسبة للبنود الخامس والسابع والثامن والتاسع ، أما بالنسبة لباقي العناصر فإن مستوي المعنوية أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة فيما يتعلق بهذه العناصر.

٤- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

جـدول رقـم (٢٥) يوضـح قيـاس التبـاين فـي آراء مجموعـات العينـة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.	٨٦.٠٠	١٠٢.٧١	٨٢.٠٢	٨٧.٧٥	١٠٨.٤٩	.١٣٦
تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.	٨٢.٧٥	٩٨.٥٨	٨١.٠٨	٩٠.٥٦	١١١.٥٠	.١١٧
التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.	٨٩.٣٣	٩٦.٠٨	٨٨.٨٠	٨٨.٦٩	١٠٩.٣٤	.٣٥٤

التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.	٨٩.٤٤	٨١.٧٨	٨٤.٥٨	٩٥.٦٨	١١٩.٥٤	٠.٠١٥**
التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية.	٩٩.٣١	٨٢.٩٠	٨٦.٦٤	٩٠.٩٨	١١٩.٨٠	٠.٠١٦**
التأكد من الاستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.	٨٢.٠٨	٧٨.٢٦	٩٦.٨٤	٩٨.٦٩	١١٤.٠٧	٠.٠٢١**
مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة، وأثرها في التقارير المالية.	١١٠.٦٩	٧٩.٤٧	٩٥.٥٤	٩٣.٧٩	١٠٧.٣٠	.٠٨٤
مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.	٩٢.٨٩	٨٩.٦٨	٩٢.٢٦	٩٢.٧٥	١٠٦.٦٤	.٦٣٧

مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.	٩٧.١٤	٩٤.٦٠	٩٣.٩٦	٨٩.٨٨	١٠١.٥٧	.٨٦٦
مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.	١٠٧.٦٤	٩٣.٢٨	٨٨.٦٠	٨٥.٩٠	١٠٨.٨٦	.١٨٠

* دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

يتضح للباحث من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في أراء مجموعات العينة أما بالنسبة للعناصر الرابع والخامس والسادس فإن مستوي المعنوية لها أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة بشأنها.

٥- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

جدول رقم (٢٦) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقب و الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	١٠٢.٨٣	٨٧.٦٠	٨٢.٩٠	٩٧.٨١	١٠٢.٠٩	.٤٥١
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	٩٣.٠٨	٩٢.٢٠	٩١.٤٠	٩١.٩٤	١٠٥.١٣	.٧٦٣
دراسة تقارير الغدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	٨٠.٣٣	٩١.٨٠	٩١.٥٢	٩٨.٥٠	١٠٠.٥٣	.٦٥٣
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.	٩٦.٣١	٨٥.٢٧	١٠٢.٣٦	٩١.٩٣	١٠٥.١٧	.٤٤١

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية لكل العناصر أكبر من ٠.٠٥ مما يدل على وجود اتفاق بين آراء عينة البحث بشأن أهمية وضرورة مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.

٦- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في آراء مجموعات العينة بشأن دعم لجنة المراجعة لآليات الحوكمة (اختبار كروس كال ويلز :(Kruskal-Wallis Test

جدول رقم (٢٧) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مدير و إدارات المراجعة الداخلية	مراقبو الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	١٠٣.٣١	٨٤.٤٤	٨٠.٧٨	١٠١.٥٧	١٠١.٠٤	.١٩١
المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.	٦٠.٦١	٩٠.٥٣	٩١.٩٦	١٠١.١٣	١٠٧.٤٤	**٠.٠٢٠
التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	٨٧.٦٧	٨٢.٥٨	٩٤.٤٠	٩٨.٢٦	١٠٧.٧٧	.٢٠٩
الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.	٩٦.١٤	٨٩.٠٩	٩٢.٤٨	١٠٠.١٩	٩٢.٤٣	.٨١٨

التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	٨٦.٩٧	٨٧.٢٣	٨٣.٩٦	١٠٣.٦٩	٩٩.٥٩	.٢٩٢
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.	١٠٥.٠٦	٩٨.٧٦	٨٢.٣٢	٨٦.٣١	١٠٦.٤٤	.١٨٧
الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	٦٠.٦٧	٩٢.٥٦	٨٣.٨٠	١٠٤.٨١	١٠٣.٩٤	**٠.٠١٢
تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي، من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.	١٠٦.٥٠	٩٦.١٣	٨١.٩٢	٨٤.٦٥	١١٢.٥٤	**٠.٠٤٦

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

وعلي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً حول دعم لجنة المراجعة لآليات الحوكمة من جانب المجموعات الخمسة، أما بالنسبة للعناصر الثاني والسابع والثامن فإن مستوي المعنوية لها أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء مجموعات العينة بشأنها.

٧- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متغيرات الدراسة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

جدول رقم (٢٨) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروس كال ويلز Kruskal-Wallis Test)

العناصر	مجموعات العينة					مستوى معنوية
	رؤساء مجالس الإدارات	رؤساء وأعضاء لجان المراجعة	مديرو إدارات المراجعة الداخلية	مراقب و الحسابات	أعضاء هيئة التدريس	
ممارسات إدارة الأرباح	٧٤.٢٥	٩٢.٣١	٩١.٦٢	٩٠.٣٩	١١٥.١٨	.٠٩٢
دعم عملية المراجعة الخارجية	٨٧.٦٤	١٠٢.٦٨	٨٤.١٦	٨٤.٤٧	١٠٩.٠١	.١٣٤
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	٧٧.٧٥	٩٢.٤١	٧٧.٢٦	٩٧.٠٢	١١١.٠٩	.٠٩٢
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	٩٣.٩٤	٨٧.٣٣	٨٨.٨٤	٩٢.٦٩	١١١.٨٦	.٢٩٩
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	٩٢.٤٧	٨٨.٥٥	٩٢.٥٠	٩٥.١٣	١٠٤.٠١	.٧٧٥
دعم آليات حوكمة الشركات	٧٨.١٩	٩٠.٧٦	٨٧.٣٤	٩٨.٣١	١٠٦.٣٧	.٣٥٣

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على اتفاق مجموعات العينة علي متغيرات الدراسة.

وفى ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الثاني وهو: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثالثاً: اختبار الفرض الثالث:

والذي ينص علي أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية حول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(أ) ممارسات إدارة الأرباح:

١- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دوافع الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٢٩) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية، والسعودية (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
لتحقيق أهداف خاصة بها.	٩٨.٥٠	٩٠.١٤	.٢٥٣
لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.	٩٩.٨٣	٨٨.٦٩	.١٣٥
لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.	٩٨.٥٢	٩٠.١٣	.٢٥٠
لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوقورات الضريبية.	٩٩.٤٦	٨٩.١٠	.١٧١
لتجنب التكاليف السياسية.	٩٧.٦٦	٩١.٠٦	.٣٨٥

عند تغيير الشركة للإدارة.	٩٦.٨١	٩١.٩٨	.٥٢٠

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

ويلاحظ من الجدول السابق:

أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في أراء عينة البحث بشأن دوافع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح.

٢- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول لجوء الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافى الربح. (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

جدول رقم (٣٠) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.	٩٤.٥٢	٩٤.٤٨	.٩٩٧
التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.	٩٤.٧٨	٩٤.١٩	.٩٣٩
تغيير الشكل القانوني للشركة.	٩٤.٣٦	٩٤.٦٥	.٩٧٠
التغيير(التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.	٩٤.٨٩	٩٤.٠٨	.٩١٥
استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافى الربح.	٩٤.٦٣	٩٤.٣٦	.٩٧١

استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.	٩٤.٢١	٩٤.٨٢	.٩٣٦
استخدام أسلوب هيكلة العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.	٩٤.٢٤	٩٤.٧٨	.٩٤٤
تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكرا قبل الموعد الإلزام له.	٩٥.٣٩	٩٣.٥٣	.٨٠٠

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أقل من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن الطرق التي تتبعها الإدارة للتأثير عمدا علي رقم صافي الربح.

٣- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٣١) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
تخفيض قيمة الشركة.	٩٥.٣٣	٩٣.٥٩	.٨١٤
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.	٩٥.٠٢	٩٣.٩٣	.٨٨٤
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	٩٤.٢١	٩٤.٨١	.٩٣٤
عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.	٩٤.٣١	٩٣.٦٧	.٩٣٢
تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.	٩٥.٣٨	٩٣.٥٤	.٨٠٢

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

يتضح للباحث من الجدول السابق :أن مستوى المعنوية لكافة العناصر اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية، بشأن الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح .

(ب) الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة:

١- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٣٢) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
هل ترون أن لجنة المراجعة لها دور هام في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟	٨٩.٢١	١٠٠.٢٦	.١٢١

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على وجود اتفاق في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية ،والسعودية بشأن وجود دور للجنة المراجعة في الحد من إدارة الأرباح.

٢- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دعم لجنة المراجعة لعملية المراجعة الخارجية (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test): جدول رقم (٣٣) يوضح قياس التباين فى آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية(اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره.	٩١.٥٨	٩٧.٦٨	.٤٠٦
تحديد أتعاب المراجع الخارجي.	٨٩.٦٥	٩٩.٧٨	.١٨٠

دراسة وتقييم مستوى تأهيل المراجع ومدى كفاية الموارد المتاحة لديه لأداء مهامه.	٨٨.٦٦	١٠٠.٨٦	.١٠٩
الاتصال الدائم بالمراجع الخارجي وفحص التقارير الصادرة عنه.	٩٠.٦٥	٩٨.٦٩	.٢٨٧
مراجعة ومراقبة استقلالية المراجع الخارجي.	٩١.٣٠	٩٧.٩٨	.٣٧٣
دراسة وتقييم خطة المراجعة.	٨٨.٦٥	١٠٠.٨٧	.١٠٢
دراسة وتقييم فعالية أداء المراجعة.	٨٨.٣٦	١٠٠.٠٨	.١١٨
دراسة وتقييم فعالية نتائج عملية المراجعة.	٩١.٠٤	٩٨.٢٧	.٣٣٧
الموافقة على خدمات غير المراجعة.	٩١.٦٩	٩٧.٥٦	.٤٤٠
التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.	٩١.٢٦	٩٨.٠٣	.٣٦٠

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

يتضح للباحث من الجدول السابق :أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن دعم عملية المراجعة الخارجية من قبل لجنة المراجعة.

٣- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٣٤) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية(اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
الموافقة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، وعزله، والمشاركة في تحديد أتعابه.	٨٩.٧٥	٩٩.٦٧	.١٧٩
مراجعة مدى ملاءمة هيكل قسم المراجعة الداخلية بالشركة ومسئولياته والكوادر العاملة به.	٩١.٩٢	٩٧.٣١	.٤٦٧
مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج المراجعة السنوي الخاص بالمراجعة الداخلية للشركة.	٩١.٤٥	٩٧.٨٢	.٣٨٥
دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.	٩١.٩٨	٩٧.٢٤	.٤٧٤
تدعيم استقلال المراجع الداخلي.	٩١.٦٢	٩٧.٦٤	.٤٢١
مراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.	٨٩.٩٠	٩٨.٤٢	.٢٤٥

التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	٩١.٩٢	٩٧.٣١	.٤٦١
التحقق من ملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية.	٨٨.٠٨	١٠١.٤٩	.٠٦٨
التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	٨٧.٢٨	١٠٢.٣٧	.٠٤٠

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر أكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية، والسعودية بشأن إشراف لجنة المراجعة علي أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية.

٤- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test):

جدول رقم (٣٥) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney **Test**)

العناصر	**بيئة الدراسة**		**مستوى معنوية**
	مصر	**السعودية**	
العمل مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير والقوائم المالية.	٨٩.٩٣	٩٩.٤٧	.١٩٩

تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.	٨٩.٤٥	٩٩.٩٩	.١٥٣
التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع الإصدارات المهنية.	٨٧.٧٩	١٠١.٨١	.٠٥٧
التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.	٨٩.٦٤	٩٩.٧٩	.١٧٦
التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية.	٩١.٦٤	٩٧.٦١	.٤٢١
التأكد من الاستمرار بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية في الشركة.	٩٠.٣٨	٩٨.٩٨	.٢٤٨
مراجعة المعالجات المحاسبية البديلة، وأثرها في التقارير المالية.	٩٠.٥١	٩٨.٨٤	.٢٦٣
مناقشة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية.	٨٩.٠٨	١٠٠.٤٠	.١٢٩
مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.	٨٨.١٣	١٠١.٤٤	.٠٦٩

مراجعة التقارير والقوائم المالية السنوية والمرحلية قبل موافاة الجهات الرقابية بها.	٩٠.٤٢	٩٨.٩٤	.٢٤٦

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لكافة العناصر اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على وجود اتفاق في أراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن الإشراف والرقابة علي إعداد التقارير والقوائم المالية من قبل لجنة المراجعة.

٥- قياس مدى الاتفاق والاختلاف(التباين) في الآراء حول مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

جدول رقم (٣٦) يوضح

قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية(اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر في التقارير المالية.	٩٤.٨٥	٩٤.١٢	.٩٢٣
تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.	٩٠.١٩	٩٩.١٩	.٢٣٠

دراسة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.	٨٩.٨٩	٩٩.٥٢	.١٩٩
التحقق من التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات المستقبلية.	٨٧.٣٣	١٠٢.٣١	.٠٥٨

دال إحصائيا عند مستوى معنوية ٠.٠٥**

يتضح للباحث من الجدول السابق :أن مستوى المعنوية لكل العناصر اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً فى آراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن مشاركة لجنة المراجعة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة .

٦- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول دعم لجنة المراجعة لآليات الحوكمة (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

جدول رقم (٣٧) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية(اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية.	٩٧.٠٦	١٠٢.٦١	.٠٥٥
المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.	٩٠.٦٣	٩٨.٧١	.٢٧٦

التأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.	٩٢.٧٨	٩٦.٣٨	.٦٢٢
الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد من موثوقية ومصداقية القوائم المالية.	٩١.٩٢	٩٧.٣١	.٤٥٢
التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	٩٠.٦٥	٩٨.٦٩	.٢٧٢
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.	٩٠.٠٨	٩٩.٣١	.٢١١
الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال توفيرها للمعلومات لكافة فئات المستثمرين ومعاملتهم معاملة متكافئة.	٨٨.٣٥	١٠١.١٩	.٠٨٤
تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي، من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.	٩٠.٦٨	٩٨.٦٦	.٢٧٢

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن مستوى المعنوية لجميع العناصر اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل علي وجود اتفاق في أراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن دعم لجنة المراجعة لآليات الحوكمة.

٧- قياس مدى الاتفاق والاختلاف (التباين) في الآراء حول متغيرات الدراسة (اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

جدول رقم (٣٨) يوضح قياس التباين في آراء مجموعات العينة لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية(اختبار مان وتنيى Mann-Whitney Test)

العناصر	بيئة الدراسة		مستوى معنوية
	مصر	السعودية	
ممارسات إدارة الأرباح	٩٦.٦٥	٩١.١٤	.٤٨٦
دعم عملية المراجعة الخارجية	٨٩.٤٠	٩٨.٩٦	.٢٢٣
الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية	٩٠.٠٦	٩٨.٢٥	.٢٩٣
الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية	٨٩.٥١	٩٩.٩٣	.١٨٢
المشاركة في عمليات إدارة المخاطر	٩٠.٠٥	٩٩.٣٤	.٢٣٢
دعم آليات حوكمة الشركات	٨٩.٦٨	٩٩.٧٥	.١٩٦

دال إحصائيا عند مستوى معنوية٠.٠٥**

ويلاحظ من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكافة العناصر اكبر من ٠.٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقا في أراء عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية بشأن متغيرات الدراسة ككل.

وفى ضوء التحليل السابق يتضح للباحث صحة الفرض الثالث وهو: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية حول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحث بشقيها النظري والتطبيقي يخلص الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أهمها ما يلي:

٧/ ١ نتائج البحث:

(١/١/٧) على الرغم من أهمية موضوع تطوير لجان المراجعة، إلا أنه لم يلق الاهتمام الكافي إلى الآن، بالرغم من قيام العديد من دول العالم بإلزام الشركات بتكوينها، من خلال استصدار القوانين المنظمة لذلك، حيث تنظر إليها كثير من الشركات على أنها مجرد استيفاء للمتطلبات القانونية، ومن ثم فقد أصبح من الضروري العمل على توجيه أنظار القائمين على أمر تلك الشركات بمدى أهمية وضرورة تفعيل لجان المراجعة.

(٢/١/٧) يوجد مجموعة من الضوابط الخاصة بتكوين لجان المراجعة، والتي يجب أخذها في الاعتبار حتى لا يكون تشكيل لجان المراجعة مجرد استكمالاً لأمور قانونية، ومن ثم تصبح عديمة الجدوى ولا تحقق الأهداف المرجوة منها، تتمثل في:

- التحديد الواضح لسلطات ومسئوليات لجنة المراجعة.
- توافر الخبرة والمهارة في أعضاء اللجنة.
- ضرورة تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة.
- وضع مستقل للجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي للشركة.

(٣/١/٧) أن لجان المراجعة يمكنها أن تلعب دوراً جوهرياً، في إضافة قيمة حقيقية للشركات، وذلك من خلال دورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الأمر الذي يستوجب ضرورة تطوير أداء تلك اللجان، وكذلك ضرورة قيام تلك اللجان بدور فعال في كل من: تطوير ودعم أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، الإشراف والرقابة على إعداد التقارير والقوائم المالية، دعم عملية المراجعة الخارجية، المشاركة في عمليات إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، دعم آليات حوكمة الشركة.

(٤/١/٧) أكدت الدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث على أنه توجد علاقة بين الأنشطة التي تقوم بها لجنة المراجعة والحد من ممارسات إدارة الأرباح (مما يثبت صحة الفرض الأول).

(٥/١/٧) توصل البحث إلى توافر دليل ميداني، من محيط العمل المهني للجان المراجعة، على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة فيما يتعلق بأنشطة لجان المراجعة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (مما يثبت صحة الفرض الثاني).

(٦/١/٧) كما توصل البحث أيضاً إلى توافر دليل ميداني، من محيط العمل المهني للجان المراجعة، على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحيط المهني للجان المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية حول الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (مما يثبت صحة الفرض الثالث).

٧/ ٢ توصيات البحث:

بالإضافة إلى ما قد تعكسه النتائج السابقة من توصيات، يوصي الباحث بما يلي:

(١/٢/٧) ضرورة تضافر جهود المنظمات المهنية والجهات المعنية لتنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين بإبراز دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة التقارير والقوائم المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لجموع المستفيدين.

(٢/٢/٧) ضرورة تشجيع وتحفيز شركات المساهمة على الالتزام بالضوابط الخاصة بتكوين لجان المراجعة، وكذلك الضوابط المحددة تشريعياً لعمل لجان المراجعة بما يضمن فعاليتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

(٣/٢/٧) ضرورة الانتقال والتحول إلى الإلزام في تطبيق قواعد حوكمة الشركات، وبالتالي التوسع في تشكيل لجان المراجعة بالشركات المصرية والسعودية، وذلك من خلال إصدار لقانون حوكمة الشركات على غرار قانون Sarbanes Oxley، مع مراعاة أن يتلاءم مع البيئة المحلية - المصرية و/ أو السعودية- ويحدد دور لجان المراجعة وغيرها من الأطراف المشاركة في حوكمة الشركات.

(٤/٢/٧) ضرورة إصدار تشريع ملزم لشركات المساهمة بإعداد تقرير بنتائج عمل لجنة المراجعة، على أن ينشر مع التقارير السنوية للشركة، مع ضرورة مراعاة إفصاح تقرير لجنة المراجعة عن أنشطتها التي يمكن أن تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

(٥/٢/٧) تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة (وزارة التجارة- هيئة سوق الأوراق المالية- مصلحة الضرائب.. إلخ) على الشركات التي تتورط في القيام بممارسات إدارة الأرباح.

(٦/٢/٧) تخصيص فقرة من تقرير مراقب الحسابات للإفصاح عن ممارسات إدارة الأرباح من عدمها، مع ذكر الدوافع في حالة وجودها، حتى يكون ذلك بمثابة أداة رقابية على الأداء الإداري بشركات المساهمة.

٨/ دراسات مستقبلية مقترحة:

١. دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة- دراسة تطبيقية على البيئة السعودية.
٢. نحو تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح.
٣. مسئولية لجنة المراجعة، ومسئولي الحوكمة عن منع واكتشاف الغش في القوائم المالية- دراسة اختباريه.
٤. دور التخصص القطاعي للمراجع في تفعيل حوكمة الشركات والحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة ميدانية.
٥. دور لجان المراجعة في الحد من عمليات غسيل الأموال في ضوء تطبيق حوكمة الشركات- دراسة تطبيقية مقارنة.

الفصل الثالث
فعالية الرقابة الداخلية في مجال القياس والإفصاح

إن المحاسبة هي نظام للمعلومات تستهدف إنتاج معلومات مالية يتم توصيلها لأصحاب المصلحة (الأطراف ذات الصلة) يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات مثل المساهمين ، المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، الحكومة، العملاء ، والمجتمع بصفة عامة .

وعلى الرغم من صدور العديد من المعايير والإرشادات من قبل المنظمات المهنية المسئولة عن تنظيم وتطوير المحاسبة سواء في مجال القياس أو الإفصاح إلاّ أن تلك المعايير والإرشادات لاّ تقدم إلاّ الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها والتي قد لا تفي باحتياجات الأطراف أصحاب المصلحة .

كما إن عدم تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية هو نتيجة لضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية مما أدى إلى تفاقم ظاهرة السطو على المال العام وهو ما كشفه تقرير البنك الدولي حول مستقبل التنمية بالدول النامية والصادر في نوفمبر ٢٠١٠ .

و تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً.

حيث تعتبر بنية الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأداةً مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المنشأة من كل عبث فيها، مما يجعل الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، ثم قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقويم تقرير مجلس الإدارة من

القضايا المعاصرة التي طرحتها أدبيات المراجعة وطالبت بها قوانين بعض الدول المتقدمة وتبنّتها الممارسة العملية في دول أخرى.

وتعتبر إدارة المنشأة مسئولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية، ويمكن لمراجع الحسابات تقديم بعض النصائح والمقترحات لتطوير هذه البنية، إلا أن أهمية بنية الرقابة الداخلية بالنسبة إلى إدارة المنشأة تختلف عن أهميتها بالنسبة إلى المراجع.

فمن وجهة نظر المراجع تعتبر بنية الرقابة الداخلية الأساس الذي يرتكز عليه في رسم إستراتيجية المراجعة التي يقوم بها لإبداء رأيه في القوائم المالية للمنشأة، أما من وجهة نظر الإدارة فيمكن القول إنّ بنية الرقابة الداخلية تمثل الأداة الرقابية التي تم تصميمها وتنفيذها لتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول وتنفيذ الخطط وإبداء الرأي في التحسين والتطوير مما ينعكس إيجاباً على أداء الشركة واستغلال إمكانياتها المتاحة كافة أكفأ استغلال.

ونظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية والادعاء بفشل المراجعة، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح والشفافية سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المنشأة عن فعالية الرقابة الداخلية حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة المنشأة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من إجراء التلاعب وتضمن بناء إستراتيجية ناجحة للمراجعة مما يؤدي إلى الحد من تفاقم ظاهرة السطو على المال العام .

موضوع البحث :

يهدف البحث إلى بيان مدى ضرورة تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية للحد من ظاهرة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية ودورها في مستقبل التنمية بالدول النامية .

فقد كشف تقرير البنك الدولي حول مستقبل التنمية بالدول النامية والصادر في نوفمبر ٢٠١٠ عن تفاقم ظاهرة السطو على المال العام ، وقد أفصح التقرير عن أهم دوافع ذلك ترجع إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية واقترح التقرير ضرورة تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية للحد من هذه الظاهرة .

المظاهر السلبية التي يجب أن تراعى للاستفادة من البحث :

يتناول البحث معالجة المظاهر السلبية الناشئة من عدم وجود وظيفة الإفصاح والشفافية في مؤسسات الدولة مما يؤدي إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية مما أدى إلى تفاقم ظاهرة السطو على المال العام .

كما يتناول البحث ضرورة تفعيل الإفصاح بشكل يضمن تلبية احتياجات الأطراف ذات الصلة مما يزيد الثقة بين المؤسسة والإطراف الأخرى ويرفع من كفاءة المؤسسات ويقلل السطو على المال العام .

كما يتناول الباحث ضرورة قيام المراجع الخارجي ببيان في تقريره عن مدى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمنشأة وفقا للسياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة المستخدمة من قبل المنشأة

موقف المنظمات المهنية:

يعتبر موضوع الإفصاح الذي تقوم به الإدارة من خلال كتابتها لتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده من المواضيع الحديثة التي تتناولها الأوساط العالمية اليوم، وقبل البحث في إمكانية التطبيق لا بد من استعراض موقف أهم المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأميركية وباقي الدول العالمية والتي تكون دوماً سباقة في إصدار المعايير والنشرات التي تواكب التطورات الدولية وفيما يلي استعراض لأهمها:

١-في الولايات المتحدة الأميركية:

كان لبعض المنظمات المهنية واللجان المختصة في الولايات المتحدة الأميركية دورٌ فعّالٌ في تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها كما يلي:

أ - دور المجمع الأميركي للمحاسبين القانونين:

أصدر المجمع الأميركي للمحاسبين القانونين العديد من النشرات والتقارير التي كان من شأنها زيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها، ويمكن عرض ذلك كما يلي:

- ❖ شكّل المجمّع في عام ١٩٧٤ لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين ويشار إليها بلجنة Cohen وأصدرت هذه اللجنة تقريرها في عام ١٩٧٨ أوصت فيه بأن يتضمن تقرير الإدارة تقييماً لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة ووصفاً لاستجابة الإدارة لنقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع الخارجي.
- ❖ أصدر مجلس معايير المراجعة المنبثق عن المجمع نشرة معايير المراجعة رقم ٣٠ بخصوص إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية المحاسبية، وأشارت النشرة إلى جواز أن يقوم المراجع الخارجي بمهمة إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالمنشأة مباشرة كما وضحت الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع عن إعداد تقريره.
- ❖ في عام١٩٩٣ أصدر المجمع تقريراً أوصى فيه هيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة، تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقرير المراجع الخارجي عن رأيه بخصوص ذلك.

❖ نشرة معايير المراجعة رقم ٧٨ وتضمنت تعديلات للنشرة رقم ٥٥ وتطبق على مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٩٩٧/١/١ وما بعد ثم نشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم ٦ التي عدلت النشرة رقم ٢ وتطبق على فحص تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية التي تعد في أو للفترة المنتهية في ١٩٩٦/١٢/١٥ أو بعد ذلك التاريخ .

❖ نشرة معايير المراجعة رقم ٨٣ ونشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم ٧ والاثنان يقدمان إرشادات للمراجع بخصوص الفهم الواجب أن يحصل عليه عند تنفيذ المراجعة وعند الارتباط بمهمة إبداء الرأي وأشارت إلى مسؤولية الإدارة في التصميم والمحافظة على رقابة داخلية فعالة

ب – دور هيئة تداول الأوراق المالية:

اقترحت الهيئة في عام ١٩٨٨ على كل شركة مساهمة عامة إعداد تقرير عن مسؤوليات الإدارة Report of Managements (RMR) Responsibilities بحيث يتضمن تقييم الإدارة لفعالية نظام الرقابة الداخلية ووصفاً لاستجابة الإدارة لتوصيات كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بخصوص هذا النظام

ج- دور لجنة Tread way :

أشارت لجنة Tread way إلى أهمية نظم الرقابة الداخلية بخصوص إعداد القوائم المالية ، وأوصت في تقريرها الذي أصدرته ١٩٨٧ بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية .

د- تقرير Sponsoring **Organizations** Committee of (COSO):

وهي من اللجان التي انبعثت عن لجنة Tread way جاء تقريرها بعنوان : " الرقابة الداخلية – إطار متكامل " وتم تقسيمه إلى أربعة أجزاء تناولت إطار الرقابة الداخلية وإعداد التقارير للأطراف الخارجية وأدوات التقييم .

ه – دور القوانين الأميركية – قانون Sarbanes-Oxley :

صدر قانون في عام ١٩٩١ Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act (FDICIA) بإلزام كل مؤسسة مالية يبلغ إجمالي أصولها ٥٠ مليون دولار أو أكثر بإعداد تقرير سنوي بواسطة الإدارة يتضمن تقييمها لفعالية هيكل الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية ، ويتطلب من المراجع الخارجي إعداد تقرير بخصوص تقرير الإدارة وذلك اعتباراً من السنة المالية المنتهية في ١٩٩٣/١٢/٣١ .

أما المهم في الأمر فهو القانون الذي أصدرته الحكومة الأميركية في تموز ٢٠٠٢ والمسمّى قانون: (**Sarbanes-Oxley**) والذي تكمن ملامحه في مجموعة من الأمور الضرورية والتي من ضمنها:

- ❖ مطالبة المدراء التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.
- ❖ العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء أكان داخل القوائم المالية أم خارجها بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

١- المملكة المتحدة:

شكّل مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز مجموعة عمل لدراسة الرقابة الداخلية ونشر المجمع في كانون أول ١٩٩٤ تقريراً أطلق عليه : "Rittman Report" بعنوان : (Internal Control and Financial Reporting Guidance for Directors of Liste Companies Registered in the United Kingdom)

الذي تضمن مقاييس مقترحة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة إلى إطار عام للعناصر الأساسية لتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية، كما أنه يتطلب من الشركات المسجلة أن تتضمن تقاريرها السنوية تقارير عن نظم الرقابة الداخلية.

كما أصدر المجمع العديد من التوصيات والاقتراحات الخاصة بضرورة إنشاء لجان مراجعة من الأعضاء في مجلس الإدارة غير التنفيذيين لما لها من دور في منع التلاعب في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية. وفي عام ١٩٩٩ تم إصدار "Turnbull Report" الذي أكد أيضاً على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تحسين وتدعيم نظام الرقابة الداخلية. وفي عام ٢٠٠٣ تم إصدار "Smith Report" الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات ، بل والأكثر من ذلك طالبت هذه التقارير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة.

٢- في مصر:

أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال قرار رقم (٣٠) بشأن قواعد قيد الأوراق المالية ببورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية، حيث ذكرت المادة (٧) من هذا القرار بأنه يجب أن يكون لكل شركة مقيد لها أوراق مالية بجدول البورصة لجنة للمراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وبرئاسة أحدهم، وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة وتقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة، وتقدّم اللجنة لمجلس

إدارة الشركة تقريراً شهرياً عن أعمالها تتضمن مقترحاتها وتوصياتها بعد أن قامت بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة.

الدوافع التي دفعت الباحث للقيام بهذا البحث:

إن من أهم الدوافع للقيام بهذا البحث هو تقرير البنك الدولي حول مستقبل التنمية بالدول النامية والصادر في نوفمبر ٢٠١٠ حيث كشف عن تفاقم ظاهرة السطو على المال العام ، وقد أفصح التقرير أن أهم دوافع ذلك ترجع إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية واقترح التقرير ضرورة تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية للحد من هذه الظاهرة .

حدود البحث:

حدود زمنية :

يقوم الباحث بإعداد البحث من خلال محاولة الحصول على جميع المعلومات المتاحة التي تفيد في إعداد البحث وذلك دون التقيد بفترة زمنية معينة ، فيقوم الباحث بمحاولة الاطلاع على جميع ما كتب أو نشر بشأن الإفصاح والرقابة الداخلية والتنمية المترتبة على تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية في الحصول على نظام رقابة داخلية قوي .

حدود مكانية :

يقوم الباحث بإعداد البحث من خلال محاولة الحصول على جميع المعلومات المتاحة التي تفيد في إعداد البحث وذلك من خلال الكتب والمراجع التي تم الحصول عليها في هذا الشأن من الجامعات التي يذهب إليها مثل جامعات القاهرة وبنها والمنوفية وعين شمس بالإضافة إلى الأبحاث التي تم نشرها عن الإفصاح والرقابة الداخلية في مصر والدول العربية مثل فلسطين وسوريا وغيرها من الدول بالإضافة إلى المعلومات المتعددة من خلال شبكة الانترنت .

أهمية البحث :

تنبع أهمية هذا البحث من خلال الاهتمامات المتزايدة في المجتمع الدولي ومؤسسات القطاع العام والخاص بأشكالها المختلفة حول دور الإفصاح والشفافية في البيانات والتقارير المالية، والتي تفرض على الإدارات العليا لتلك المؤسسات تبني معايير محاسبية ورقابية تعمل على تحسين أدائها وزيادة ثقة المساهمين فيها، الأمر الذي يؤدي إلى دعم الرقابة والمساءلة في هذه المؤسسات، مما يعزز نظام الرقابة الداخلية فيها ويعمل على إظهار البيانات المالية بشكل يعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية والمعاملات المالية التي وقعت بالمنشأة، وبالتالي زيادة تعزيز مكانتها في السوق المالي مما يؤثر بصورة ايجابيه على قيمة تلك المنشات ويحقق متطلبات السوق المالي نحو زيادة الشفافية في البيانات المالية المنشورة، وزيادة ثقة المجتمع المالي ودعم التوجهات الاقتصادية فيه.

أهداف البحث :

يهدف الباحث إلى إبراز المشكلات الناشئة عندما يكون الإفصاح غير مفعل أو غير ملائم لا سيما أن الإفصاح غير الملائم يمكن أن يجعل القوائم المالية مضللة وغير ذات فائدة.

كما يهدف الباحث إلى التركيز على دور الإفصاح في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة بين الوحدة المحاسبية والإطراف ذات الصلة مما يقلل من ظاهرة السطو على المال العام.

كما يهدف الباحث إلى تحقيق الأهداف التالية :-

١. توضيح أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية في المنشأة كخط دفاع رئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأداة هامة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال من كل عبث.

٢. توضيح ضرورة قيام الإدارة بتفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية وعن فعالية الرقابة الداخلية من خلال تقرير يرفق مع التقرير السنوي مما يعطي الأخير مزيداً من الشفافية والثقة.
٣. إبراز دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.

مشكلة البحث :

يمكن عرض مشكلة البحث من خلال الأسئلة التالية:

١. ما هو مفهوم الإفصاح وما هي القواعد والمقومات الأساسية للإفصاح ؟
٢. ماهية الإفصاح المناسب ، وما هي طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ؟
٣. ما هو نظام الرقابة الداخلية وما هي أهميته وما هي أهدافه ؟
٤. ما هي أنواع الرقابة الداخلية وما هي مكوناته ؟
٥. ما هي العوامل التي تساعد على اتساع نطاق الرقابة الداخلية ؟
٦. ما هو دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟
٧. ما هو دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟

فروض البحث :

انسجاماً مع أهداف البحث في الالتزام بنشر نماذج الإفصاح المحاسبي عند نشر القوائم المالية لتشمل كل ما يهم الفئات المستخدمة لها يثور تساؤل حول إمكانية الاستفادة من القوائم المالية لتلبية احتياجات كافة المستخدمين ، لذا تمت صياغة الفروض على النحو التالي :

إن وجود نظام للرقابة الداخلية في المنشأة هو خط دفاع رئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأداة هامة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال من كل عبث.

- أن الإفصاح غير الملائم يمكن أن يجعل القوائم المالية مضللة وغير ذات فائدة .
- توجد علاقة قوية بين دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

منهجية البحث :

- لتحقيق أهداف الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي المستند بشكل أساسي على معلومات مستقاة مباشرة من المراجع والأبحاث والدراسات السابقة وكذلك المجلات العلمية والدوريات المتعلقة بهذا الموضوع.

خطة البحث:

أولا : الإفصاح والشفافية .

- مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي.

ثانيا : الرقابة الداخلية .

- نظام الرقابة الداخلية.
- تعريف نظام الرقابة الداخلية.
- أهمية نظام الرقابة الداخلية .
- أهداف نظام الرقابة الداخلية .
- أنواع الرقابة الداخلية.
- مكونات نظام الرقابة الداخلية.
- العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية .

ثالثا : دور الإدارة والمراجع في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

- دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

أولا : الإفصاح والشفافية .

مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن الإفصاح من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو قديم قدم المحاسبة ولكن ازدادت أهميته مع تطور المحاسبة وقيامها بدور نظام للمعلومات.

والإفصاح هو بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح ولائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.

في عام ١٩٧٤ صدر في الولايات المتحدة الأمريكية تشريع عن الكونغرس ألزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث شروط وقواعد الإفصاح للوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة البورصة.

وهكذا اتسع نطاق الإفصاح من حيث:

١. شمول الإفصاح عن معلومات كانت إدارة المصارف تعتبرها حتى ذلك التاريخ غير مسموح بها.
٢. تحويل هدف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح الفئات الأخرى من مساهمين ومقرضين ومستثمرين.
٣. وبالتالي ظهر مفهوم الإفصاح المناسب ولكن المشكلة – كما ذكرنا – أن المناسب لجهة قد يكون غير مناسب لجهة أخرى.

وفي المسار نفسه أصدرت كذلك اللجنة الدولية المحاسبة (IASC) المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٠) والخاص بعرض قواعد الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالبنوك .

ويمكن للباحث أن يعرف الإفصاح المناسب بأنه الإفصاح الذي يعبر عن كافة المعلومات الضرورية لمستخدم المعلومات المستهدف بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات في التقارير المالية.

وسوف نتعرف على المقومات التي تجعل من الإفصاح ملائم وقادر على جعل المعلومة ذات ثقة وفائدة بالنسبة للمستخدم سواء على صعيد الداخل أم الخارج من متتبعي اقتصاديات الوحدة .

المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي:

أولاً : تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية:

إن تحديد المستخدم للمعلومات سوف يساعد في تحديد الخواص التي يجب توافرها في المعلومات من جهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل أو المضمون.

وذلك لوجود مستويات مختلفة في الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير وهذا ما يضع معدي التقارير أمام خيارين:

أ- إعداد التقرير الواحد وفق نماذج متعددة حسب احتياجات الفئات التي ستستخدم التقرير

ب- إصدار تقرير مالي واحد ولكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين.

ولكن الخيارين السابقين غير واقعيين ومن الصعب تطبيقهما لذلك كان الحل بإصدار التقرير المالي الذي يلبي احتياجات مستخدم مستهدف يتم تحديده

من بين الفئات المتعددة التي ستستخدم هذا التقرير وليتم بعد ذلك جعل المستخدم المستهدف محوراً أساسياً في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب.

ولتحديد هوية هذا المستخدم المستهدف استقر الرأي على جعله ممثلاً في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية ولكن مع إيلاء عناية أكبر نحو احتياجات ثلاث فئات منها وفق ترتيب الأولويات وهم الملاك الحاليون، الملاك المحتملون ، الدائنون.

ثانياً :تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية :

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بخاصية الملائمة وقد عرفت الملائمة باستفادة المستخدم من المعلومة وقدرتها على التنبؤ وكذلك ارتباطها بالغرض الذي أوجدت من أجله .

وقبل تحديد ما إذا كانت المعلومة ملائمة أم لابد من الغرض الذي ستستخدم فيه. إذ أن معلومة ملائمة لمستخدم معين لغرض معين قد لا تكون كذلك بالنسبة لمستخدم آخر أو لغرض آخر.

ثالثاً: تحديد طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما يلي :-

أ- معلومات كمية (مالية) :

يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية ، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المنظمة ، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة

المعلومات غير الكمية (غير المالية):-

يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شانه إن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية إذ إن هذه المعلومات غالبا ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية ،ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة ،كما إن المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات .

لذلك يرى كثيراً من المحاسبين إلى ترجيح كفة الملائمة على الخواص الأخرى للمعلومات، وقد قاد هذا الترجيح إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من عدة زوايا:

١. شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية. مثلاً الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنباً إلى جنب مع تكلفته التاريخية وذلك في حال وجود فرق جوهري بينهما.
٢. الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية وبيانات المحاسبة الاجتماعية...
٣. الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطرة المحسوبة لدى دقة المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.
٤. الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار.
٥. ومن هنا جاء مفهوم التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها وتحسينها بدلاً من التركيز على جانب الكم.

رابعاً: تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطرق سهلة يسهل فهمها كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة ويمكن الإفصاح عن المعلومات بالعديد من طرق الإفصاح من أهمها الإفصاح الوقائي والإفصاح التثقيفي .

فالإفصاح الوقائي هو أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة يعرف بالإفصاح الوقائي أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية .

ويتطلب الإفصاح الوقائي (التقليدي) الكشف عن الأمور التالية:

- السياسات المحاسبية
- التغير في السياسات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.- الأحداث اللاحقة.

أما الإفصاح التثقيفي فهو اتجاه معاصر في الإفصاح المحاسبي وقد ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملائمة ، حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن سياسات الإدارة المتبعة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح والهيكل التمويلي للشركة...... الخ.

وهكذا نجد أن المعلومة لم تعد تتمتع بدرجة كبيرة من الموضوعية وإنما أصبحت معلومة ملائمة تتصف بدرجة كبيرة من التقدير والاجتهاد الشخصي.

ويلخص الباحث أنه مهما تعددت المعلومات ومهما تعددت طرق الإفصاح عنها فلا بد أن يتصف الإفصاح بصفات ثلاث وهي أن يكون كافي عادل وشامل .

فالكفاية هي الحد الأدنى من المعلومات وعادل أي أن يراعي مصالح جميع الأطراف أما معنى شامل فلا تعني الكم الكبير وإنما تعني التركيز على نوعية المعلومات والأهمية النسبية للبند .

- ثانيا :نظام الرقابة الداخلية :

١-٣ مقدمة-:

يقع علي عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية كما أن من مسؤوليتها المحافظة علي هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هناك التزاما قانونيا يقع علي عاتق المنشأة بإمساك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة الشركات المساهمة ولا أتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

ويري إن وظيفة الرقابة تعني مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة ة للت أكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين طبقا للخطط والبرامج المحددة مسبقا بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة لإمكان اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلا، ولذلك لابد من إعداد الكشوف والتقارير المالية بصورة تسمح بتوفير البيانات والمعلومات لمختلف المستويات الإدارية في الشركات مع مراعاة المستوى الإداري المعني بالبيانات المالية المتعلقة بالأنشطة التي يمكن أن يؤثر فيها سلباً أو إيجابياً.

وعليه فإن الرقابة الداخلية هي نقطة الانطلاق الذي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيقه إجراءات المراجعة

والباحث هنا قام في هذا المبحث بتعريف الرقابة وأهميتها وأهدافها وأنواعها ومكوناتها وخصائصها ودور المراجع الخارج ي في تقييم نظام الرقابة الداخلي وبيان مدى أهمية وقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة الذي يعتبر الإشارة الأولى على الحكم على نتائج أعمال المنشأة وسلامة البيانات والمعلومات والتقارير المالية المقدمة من إدارتها.

٢-٣تعريف نظام الرقابة الداخلية-:

AICPA لقد عرفت لجنة التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها:

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وحفظ البيانات ومراجعتها والت أكد من دقتها ومدي الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.

وأشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مفاهيم التدقيق المتقدمة فإن مصطلح الرقابة الداخلية يشير إلى كل السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة في الوحدة لتساعد في التأكد من تحقق الأهداف الرئيسية للإدارة إلى أقصى حد ممكن بفاعلية وانتظام.

وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:-

- احترام الإدارة للسياسات.
- المحافظة على الأصول.
- اكتشاف الغش والخطأ.
- دقة واكتمال السجلات المحاسبية.
- إعداد المعلومات المالية بأمانة وفي الوقت المناسب.

وعرفت بأنها نوع من الجهود المنظمة لمقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف والخطط المحددة مسبقا ً كي يتم اتخاذ الإجراءات العلاجية إذا لزم الأمر وأشار المصدر السابق إن وظيفة الرقابة تعني مجموعة الأعمال

والإجراءات التي تتبعها الإدارة للت أكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين طبقا ً للخطط والبرامج المحددةذ مسبقاً بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة ومن ثم تحد يد الانحرافات عن الخطط الموضوعة لإمكان اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلاً .

٣-٣أهمية نظام الرقابة الداخلية-:

تنبع أهمية نظام الرقابة الداخلية من أنها نقطة الانطلاق الذي يرتكز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعداده لبرنامج المراجعه، وتحديد الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أنه يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام رقابة داخلية سليم والمحافظة عليه والتأكد من سلامته، ولا يمكن وجود حسابات منتظمة بدون نظام رقابة ، كما أن الالتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الثقة ودرجة الاعتماد على البيانات المالية، وأن عدم الالتزام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سوف يؤدي إلى وجود ثغارات ، في النظام المحاسبي وتزداد عمليات الاختلاس والسرقة والغش .

ومما سبق يمكن القول إذا كان نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال وقوي ويمكن الاعتماد عليه فإنه يمكن الحصول على البيانات المالية الدقيقة اللازمة التي يمكن الاعتماد عليها في التخطيط واتخاذ القرارات، وكذلك يعتمد عليها المستفيدون والمستخدمون لها، وتزداد ثقة المساهمين والمستثمرين في البيانات والتقارير المالية للشركات، ويعزز مكانتها في السوق المالي.

٣-٤أهداف نظام الرقابة الداخلية-:

حدد معني أهداف إقامة نظام للرقابة الداخلية في المنشأ ة، فالرقابة الداخلية تعني كافة السبل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لتحقيق الأهداف التالية:

حماية أصول وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.

أ- إمداد إدارة المنشأة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات.

ب- تشجيع الكفاية الإنتاجية ومحو الإسراف والعادم في الصناعة والإنتاج بأقل تكلفة ممكنة.

ت- التأكد من أن جميع العاملين بالمنشاة ملتزمين بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة المنشأة.

ونبين بأن أنظمة الرقابة وما تشمل عليه من طرق وإجراءات ستساعد علي توفير المعلومات الصادقة التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها بصورة كبيرة هذا بالإضافة إلى إيجاد الوسائل الكفيلة لمنع أو تخفيض فر ص التلاعب أو السرقة لموارد الوحدة.

وأخيراً ف إن ما تسعي إليه أنظمة الرقابة الداخلية باستمرار هو تحقيق الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة وهذا ما تهدف أيضاً إدارة الوحدة إلى تحقيقه.

٥-٣أنواع الرقابة الداخلية-:

من خلال دراستنا لمفهوم الرقابة وجد تشابك وتداخل لمفهوم الرقابة وعليه يتم تقسيم الرقابة إلي الأقسام التالية :

١-٥-٣الرقابة الإدارية-:

وهي تتضمن الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المرتبطة بعمليات اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى التصريح بالعمليات ويعتبر هذا النوع أحد الوظائف الإدارية التي ترتبط مباشرة بالمسؤولية عن تحقيق أهداف التنظيم وهي نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية علي العمليات

ويبين مفهوم الرقابة الإدارية إنها العملية التي بواسطتها يتأكد المدراء من إن الموارد قد تم تحصيلها واستخدامها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف المنظمة

وعرفت الرقابة الإدارية بأنها تتمثل في الخريطة التنظيمية وبكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة وهذه الإجراءات عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية ومن بين ما تشمل عليه هذه الرقابة دراسة الزمن والحركة واستخدام طرق التحليل الإحصائي وإعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة.

٢-٥-٣الرقابة المحاسبية-:

يعرف الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات المحاسبية التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وبالتالي فهي مصممة للحصول علي تأكيدات معقولة بما يلي:

- ❖ أن العمليات يتم تنفيذها طبقاً لتعليمات إدارة الشركة:
- ❖ أن العمليات يتم تسجيلها بما يضمن:

- .السماح بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- .مسئولية التحاسب علي الأصول.

أن التعامل مع الأصول لا يسمح هبه إلا بتصريح من الإدارة مع الأصول الموجودة علي فترات معقولة واتخاذ الإجراء المناسب بشأن أي فروق.

ويعرف بأن الرقابة المحاسبية تتكون من الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساسًا وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدي الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات وتقارير والوسائل هذه

الرقابة ضرورة الفصل بين الأصل والسجل والحماية المادية للأصول واستخدام المراجعة الداخلية.

ونضح بأن الرقابة المحاسبية هي نقطة البدء المنطقية للفحص العادي للقوائم المالية ومن الضروري إتمام هذا الفحص لعدة أسباب منها:

إن إتمام هذا الفحص يؤدي إلى إتمام إجراء معياري للمراجعة الكاملة حيث تزود الرقابة المحاسبية المراجع بأساس للثقة في السجلات بما يجعله يحدد طبيعة واتساع وتوقيت اختبارات التحقق ويبين الهدف من استخدام مصطلح الرقابة المحاسبية وهو إبراز التحليل المحاسبي في مجال الرقابة المالية.

ونوضح أهمية الرقابة المحاسبية الداخلية ظهرت في السنوات الأخيرة عدة عوامل أدت إلى ضرورة أن يأخذ المراجعون في اعتبارهم اهتماماً أكبر للرقابة المحاسبية الداخلية بالمشروع.

ومن هنا نوضح أنه توجد مجموعة من خصائص الرقابة المحاسبية:

١. تستخدم معظم المشروعات التي تتعامل مع العمليات المالية بعض أشكال الرقابة علي أصولها مثل الرقابة علي الرواتب والرقابة علي عمليات الصرف التي تحتاج إلى توقيعات علي الشيكات وبدون هذه الأشكال الرقابية يصعب علي المشروعات أن تحمي وأن تعتمد علي القيود والسجلات التي لديها أو عموماً أن تعمل بكفاءة.
٢. يعتمد مدي التوسع في فحص نظم الرقابة ب المشروع علي مدي تعقد عملية حفظ القيود وتكلفة وجهود إعداد العناصر الرقابية والنتائج المتوقعة من استبعادها.
٣. أما مسئولية التأكد من الهيكل المناسب للرقابة يؤدي إلى تقليل فرص الأخطاء المقصودة وغير المقصودة فتقع علي عاتق الإدارة وليست ضمن مسئولية المراجع.

٣-٥-٣الرقابة المالية-:

أنها تتضمن مجموعة متكاملة وشاملة من النظم والأساليب المتناسقة مع بعضها تشمل المحاسبة المالية ، التكاليف، الموازنات التخطيطية ، تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح، قياس وتقييم الأداء ، وهذا يعني أن الرقابة المالية ليست وظيفة محددة وإنما هي عبارة عن نشاط متشعب متكامل وتندمج من خلاله وظائف الإدارة والمحاسبة للتأكد من أن الأعمال المنجزة إنما تمت طبقا للخطط الموضوعة حتى يمكن إيضاح مواطن القوة والضعف واتخاذ الخطوات المناسبة .

٤-٥-٣الضبط الداخلي-:

الضبط الداخلي يتضمن تقسيم العمل والسلطة لضبط العمليات اليومية الروتينية والذي بواسطته يمكن أن يتحقق شخص ما من عمل شخص آخر مستقل عنه أو يكو ن عمل شخص ما مكملا لعمل شخص أخر بمعني ألا ينفرد شخص واحد بعمل معين من بدايته إلى نهايته وبهذا يمكن تفادي وقوع الأخطاء والأشياء غير المرغوب فيها واكتشاف ما قد يحدث من ذلك في وقت مبكر وبذلك يعد الضبط الداخلي الجزء الميكانيكي أو الآلي لنشاط الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل ويوفر لها دليلاً تلقائياً علي الدقة والانضباط ويرى بأن الضبط الداخلي يعتمد في سبيل تحقيق أهدافه علي تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد علي تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

٥-٥-٣المراجعة الداخلية-:

المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات المالية والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

كما أن المراجعة الداخلية تهتم بفروع الرقابة كافة وتطويرها كالرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، الضبط الداخلي، بما يحقق أهداف المشروع وينسجم مع الفلسفة الإدارية التي تبنتها الإدارة العليا مما يجعل المراجع الحسابات الخارجي يعتمد على المراجعة ا لداخلية عند تقويمه لنظام الرقابة الداخلية)

وهناك مجموعة من العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية نذكر منها :

١. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها وتعقدها وانفصال الملكية عن الإدارة.
٢. تفويض السلطات والمسئوليات إلى بعض الإدارات الفرعية.
٣. حاجة الإدارة عند حماية موارد وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.
٤. حاجة المؤسسات الحكومية وإدارتها إلى بيانات دقيقة وسليمة.
٥. تطور إجراءات المراجعة إذ تحولت عملية المراجعة للبيانات المالية من كاملة تفصيلية إلى اختباريه.

٦-٣مكونات نظام الرقابة الداخلية-:

مكونات الرقابة الداخلية تتمثل في العناصر التالية:

١. عدد من الأفراد يتمتعون بالثقة مع وجود خطوط واضحة للسلطة والمسؤولية.
٢. فصل مناسب للواجبات.
٣. إجراءات ملائمة لتحقيق نظام متكامل يعتمد عليه.
٤. مستندات وسجلات مناسبة.
٥. إجراءات ملائمة لمسك السجلات.
٦. رقابة مادية علي الأصول والسجلات.
٧. مراجعة مستقلة للأداء.

٧-٣العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية-:

توجد مجموعة من العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية:

أ- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها وتعقدها وانفصال الملكية عن الإدارة.

ب- تفويض السلطات والمسئوليات إلي بعض الإدارات الفرعية.

ت- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة وسليمة.

ث- مسئولية الإ دارة عن حماية موارد وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.

ج- حاجة المؤسسات الحكومية وإداراتها إلي بيانات دقيقة وسليمة.

ح- تطور إجراءات المراجعة إذ تحولت عملية المراجعة للبيانات المالية من كاملة تفصيلية إلي اختباريه.

ثالثا : دور الإدارة والمراجع في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

١- دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

أن تقوم الإدارة بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بحيث يعمل ذلك على تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة.

أما من ناحية مكونات التقرير فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقارير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن من الضروري أن يتضمن التقرير ما يلي:

- اعتراف إدارة المنشأة بمسؤوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، والمحافظة عليه.

- إشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يوفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً ضد التحريفات أو الخسائر الجوهرية التي تعبّر عنها التقارير المالية.
- إمكانية تغيّر فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.
- إشارة إلى دور المراجعين الداخليين بخصوص فحص فعالية النظام.
- إشارة إلى مكونات النظام التي توجد فيها نقاط ضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة ، وتحديد ما إذا كانت تتلقى الاهتمام الملائم من الإدارة .
- تحديداً للمقاييس التي يتم على أساسها تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ورأي الإدارة عن فعالية النظام.
- تواقيع كل من المدير التنفيذي والمدير المالي للمنشأة.
- تاريخ إعداد التقرير.

و يوضّح النموذج رقم (١) تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

تحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، تم تصميمه ليوفر تأكيداً معقولاً لإدارة الشركة ولمجلس الإدارة بخصوص إعداد قوائم مالية يمكن الوثوق بها. ويتكون النظام من المكوّنات التالية: (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات والمتابعة).

وتتضمن بيئة الرقابة هيكلاً تنظيمياً موثقاً وتحديداً للمسؤوليات وسياسات وإجراءات محددة تتضمن قواعد للسلوك لتشجيع الممارسات الأخلاقية، واختيار وتدريب وتطوير الموارد البشرية.

ويتابع المراجعون الداخلون تشغيل نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقارير بخصوص ذلك تتضمن نتائج توصياتهم للإدارة ولمجلس الإدارة وتتخذ الإجراءات المصححة اللازمة لمعالجة أوجه القصور في الرقابة التي يتم اكتشافها وتحسين النظام. وتقوم لجنة المراجعة التي تتكون بالكامل من مدراء خارجيين بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

وتوجد حدود ملازمة لفعالية أي نظام رقابة داخلية تتضمن إمكانية التواطؤ بين العاملين أو تخطي نواحي الرقابة بواسطة بعض المستويات الإدارية.

وبالتالي فإن أي نظام فعال للرقابة الداخلية يستطيع أن يوفر فقط تأكيداً معقولاً بخصوص إعداد القوائم المالية. وبالإضافة لذلك فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن تتغير نتيجة تغيير الظروف.

وقد قيّمت الشركة نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية في ١٢/٣١/ ٠٠ وفقاً لمقاييس نظام الرقابة الداخلية الفعال على إعداد التقارير المالية التي تضمنها تقرير COSO (الرقابة الداخلية – إطار متكامل)

واعتماداً على ذلك التقييم تعتقد الشركة أن نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية يتوافق مع تلك المقاييس في ١٢/٣١/ ٠٠ .

شركة XYZ

توقيع المدير التنفيذي

توقيع المدير المالي التاريخ

(وفي حالة وجود نقاط ضعف هامة فإنه يشار إليها عن طريق تعديل الجملة الأخيرة)

النموذج رقم (١) وهو نموذج مقترح لتقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

وعن دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات في مثل في ضرورة قيام المنشأة بالفهم الجيد وبالتطبيق الفعلي والجاد لمفهوم الإفصاح ومقوماته وأسسه واستخدام أفضل طرق الإفصاح حتى يستفيد الأطراف ذات الصلة ويتحقق الشفافية المطلوبة .

دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية :

- رأي لجنة معايير المراجعة حول خطاب الإفصاح العام الصادر من إدارة المنشأة **:**

- توجب الفقرة (٣٠٣١) من معايير المراجعة أن يتحصل المراجع على خطاب من المنشأة (خطاب الإفصاح العام) يبين أسس إعداد القوائم المالية وأنها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل .وعلى الرغم من أن فعالية هذا الخطاب كدليل ليست مماثلة لفاعلية خطابات المصادقات والإيضاحات الأخرى التي حصل عليها من طرف ثالث أثناء عملية المراجعة ، إلا أن حصول المراجع على هذه الإيضاحات والبيانات المكتوبة يعتبر بمثابة أحد أدلة المراجعة الهامة. ويعتبر رفض إدارة المنشأة تقديم هذا الخطاب للمراجع بمثابة قصور في نطاق عملية المراجعة يترتب عليه قيام المراجع بالتحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل.

- ويجب أن يوجه خطاب الإفصاح العام إلى مراجع الحسابات ، وأن تغطى الإيضاحات والبيانات المكتوبة التي يشملها هذا الخطاب جميع القوائم المالية والمدد التي يغطيها تقرير المراجع حتى وإن لم تكن الإدارة الحالية موجودة خلال جميع هذه المدد. وتتوقف الإيضاحات والبيانات المحددة التي يشملها هذا الخطاب على ظروف العملية وطبيعة وأساس عرض القوائم المالية.

- ولا تنطبق الأهمية النسبية على البيانات التي ليس لها علاقة مباشرة بمبالغ القوائم المالية ، ومع ذلك قد تتضمن المواضيع التي يشملها خطاب الإفصاح العام على أمور تعتبر مبالغها ذات أهمية نسبية للقوائم المالية

إما بمفردها أو في مجموعها ، وفي هذه الحالة يجب أن يتفق المراجع والإدارة على الأهمية النسبية لهذه الأمور والنص عليها في خطاب الإفصاح العام ، وقد تختلف الأهمية النسبية لهذه الأمور باختلاف المواضيع التي يشملها خطاب الإفصاح العام.

ويجب أن يؤرخ خطاب الإفصاح العام بتاريخ تقرير المراجع ، وإذا قام المراجع بتأريخ تقريره بتاريخين (تاريخ العمل الميداني وتاريخ الحدث اللاحق) ؛ فيجب أن يتضمن خطاب الإفصاح العام البيانات الإضافية التي تتعلق بالحدث اللاحق ، وذلك في ضوء ما يتطلبه رأي لجنة معايير المراجعة رقم ١٥ وتاريخ ١٤٢١/١١/٤هـ حول تأريخ تقرير المراجع.

ويجب أن يوقع الخطاب من قبل المدراء المسئولين عن الأمور المالية والتشغيلية الذين يرى المراجع أنهم مسئولين وعلى علم بأوضاع المنشأة ، ومنهم المدير المالي ، المراقب المالي ، المراجع الداخلي ، مدير عام الشركة ، العضو المنتدب ، رئيس مجلس الإدارة ، أو أفراد آخرون يشغلون مراكز مماثلة في المنشأة.

ويبين ما يلي الأمور التي يجب أن تؤكدها إدارة المنشأة في خطاب الإفصاح العام:

١. مسؤولية الإدارة عن كفاية العرض والإفصاح العام في القوائم المالية وأنها تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية.
٢. أن جميع الدفاتر التجارية وما يرتبط بها من سجلات فرعية أو بيانات قد أتيح للمراجع الإطلاع عليها.
٣. أن جميع محاضر الجمعيات العمومية ، ومجلس الإدارة ، ولجنة المراجعة وأي لجان أخرى شكلها مجلس الإدارة ، وما يرتبط بها من مذكرات ومرفقات وملخصات للقرارات المتخذة أثناء الاجتماعات الحديثة التي لم تتوافر لها محاضر قد أتيح للمراجع الاطلاع عليها

٤. أن جميع المراسلات التي جرت مع الجهات الرقابية حول عدم التزام الشركة بالأنظمة أو المعايير المهنية ذات العلاقة بإعداد وعرض القوائم المالية ، قد أتيح للمراجع الاطلاع عليها.
٥. عدم وجود عمليات لم تسجل.
٦. ليس لدى إدارة المنشأة خطط أو نوايا قد تؤثر على القيم الدفترية للأصول أو الخصوم أو تبويبها.
٧. أن الأثر الناتج عن مبالغ الغش والأخطاء التي قام المراجع بتجميعها، ولم تقم المنشأة بتصحيحها ، ليس ذا أهمية نسبية ، ويجب أن يرفق بخطاب الإفصاح العام تفصيلا لهذه المبالغ.
٨. مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ برامج وأنشطة رقابية لمنع واكتشاف الغش.
٩. عدم علم الإدارة بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة ذو صلة بأي من:
أ – إدارة المنشأة.
ب- الموظفين الذين لهم دور مهم في الرقابة الداخلية.
ج- أي أفراد أو جهات أخرى ، إذا نتج عن الغش تأثير هام على القوائم المالية.
١٠. لم تتلق الإدارة أي إبلاغ من الموظفين الحاليين أو السابقين ، الجهات الرقابية ، المحللين الماليين ، أو غير ذلك من الأفراد أو الجهات ما يفيد بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة.
١١. أن العمليات مع أطراف من ذوى العلاقة ، بما في ذلك نوع وقيمة العمليات التي تمت مع ذوى العلاقة وأرصدتها في نهاية الفترة المالية، تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق ما يتطلبه معيار العمليات مع الأطراف ذوى العلاقة.

١٢. أن كل عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أبلغ مجلس الإدارة بما له من مصلحة في الأعمال والعقود التي تمت لحساب الشركة ، وأنه لم يشارك في التصويت على القرار الذي صدر عن مجلس الإدارة في هذا الشأن ؛ وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.
١٣. أن كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة أفصح لمجلس إدارة الشركة عن الأعمال المنافسة للشركة التي يقوم بها وعن الاتجار في أحد فروع نشاط الشركة ، وعدم اشتراك العضو صاحب المصلحة في التصويت على القرار الذي صدر في هذا الشأن وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.
١٤. أن الضمانات ، سواء مكتوبة أو شفوية ، التي تتحمل المنشأة بموجبها مطلوبات محتملة ، قد تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية بطريقة ملائمة.
١٥. لا توجد مخالفات قانونية أو مخالفات محتملة للأنظمة والتعليمات تتطلب معايير المحاسبة عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشأة.
١٦. لا توجد مطالبات أو تقديرات لم تقدم بشأنها مطالبات رسمية بعد إلا أن محامي المنشأة يعتقد بأن هذه المطالبات متوقعة الحدوث ويجب الإفصاح عنها باعتبارها خسائر محتملة.
١٧. أن المخصصات التي تم عرضها في القوائم المالية كافية لمواجهة أي انخفاض في قيمة المخزون أو الاستثمارات أو غير ذلك من عناصر وبنود القوائم المالية.
١٨. لا توجد التزامات أخرى ومكاسب وخسائر محتملة يتطلب الأمر اعتبارها كمستحقات أو الإفصاح عنها وفقا لمعيار العرض والإفصاح العام.

١٩. أن جميع الأصول مملوكة للمنشأة ملكية سليمة ، وتم الإفصاح عن أي رهن أو قيد على الأصول.
٢٠. التقيد بأي اتفاقيات تعاقدية قد يكون لها أثر على القوائم المالية.
٢١. لا توجد عمليات أو أحداث لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي تتطلب تعديلا في الأصول أو الخصوم أو الإفصاح في القوائم المالية بخلاف العمليات والأحداث اللاحقة التي تمت معالجتها في القوائم المالية أو الإفصاح عنها في هذه القوائم.
٢٢. ويبين النموذج المرفق مثالا لخطاب الإفصاح العام ، ويتعين تطويره بما يتلاءم وطبيعة أعمال كل عميل، وأن يضاف إليه أي بيانات أخرى يرى المراجع أهمية إضافتها بما في ذلك أي معلومات أو بيانات تتعلق بأعمال المنشأة أو الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

أما من حيث دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية فله دور هام في إعداد تقرير يتضمن رأيه بخصوص تقرير الإدارة المرفق مع التقارير السنوية حيث إن المعلومات المتعلقة بفعالية نظم الرقابة الداخلية ضرورية لمساعدة المستثمرين على إجراء تقييم أفضل لأداء الإدارة، وتحديد إمكانية الثقة في المعلومات المالية. ومن جهة أخرى يساهم تقرير الإدارة المشار إليه في رسم إستراتيجية المراجعة وبناء برنامجها وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها مراجع الحسابات.

يوضّح النموذج رقم (٢) نموذج عن تقرير المراجع الخارجي بخصوص تقرير الإدارة السابق الإشارة إليه.

نحن قد فحصنا تقرير الإدارة أن شركة X لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في ١٢/٣١/ ٠٠ الذي يتضمنه تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية.

وقد تم الفحص وفقاً للمعايير التي أصدرت بواسطة المجمع الأميركي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي، فإنه قد تضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، واختبار وتقييم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، والإجراءات الأخرى التي نعتبرها ضرورية. وإننا نعتقد أن الفحص يوفر أساساً معقولاً لإبداء رأينا.

وبسبب الحدود الملازمة لأية رقابة داخلية، فإنه قد لا يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات.

أيضا ً، فإن توقع أي تقييم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية للفترات المستقبلية يخضع لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات قد تخفض.

وفي رأينا أن تأكيد الإدارة بأن شركة X لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في ٣١/١٢/ ٠٠، قد حدد بعدالة، في كل الجوانب الهامة اعتماداً على المقاييس المحددة في تقرير " الرقابة الداخلية – إطار متكامل " الذي أصدر بواسطة COSO المنبثقة عن لجنة Tread way .

النموذج رقم (٢) نموذج عن تقرير المراجع الخارجي حول إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

لقد تناول الباحث في بحثه أهمية وجود بنية محكمة للرقابة الداخلية في المنشأة تساعد في رفع كفاءتها وفعاليتها وحماية أصولها وأموالها من العبث بها، وكانت أهم الاستنتاجات:

- يعتبر اهتمام معظم المنشآت بالرقابة الداخلية اهتماماً قاصراً لا ينسجم مع التطورات الاقتصادية والإخفاقات المالية التي شهدتها العديد من الشركات في الآونة الأخيرة.

- لم تعتد أغلب الشركات الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال كتابة تقرير عن ذلك تظهر فيه نقاط الضعف التي يساعد الحد منها على تحسين واقع هذه الشركات وإظهارها بالمظهر الجيد.

- هناك قصور في مهنة المراجعة محلياً سواء على مستوى الممارسين للمهنة أو حتى جمعية المحاسبين القانونيين التي ترعى شؤون هذه المهنة، وهذا ما دلّت عليه إجابات بعض المراجعين على أن تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ليس من مهمة المراجع، ولعل من أهم الأسباب التي تؤثر سلباً على مهنة المراجعة محلياً هو ضعف مستوى الأداء المهني، وغياب التعليم المهني المستمر، وعدم متابعة التطورات المهنية العملية عموماً ومعايير المراجعة الدولية خصوصاً

ومن خلال ما سبق نوصي بما يلي:

- ضرورة أن تتولى إدارة المنشآت بشكل عام وضع بنية محكمة للرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده، وأن تعمل على تحسينها وتطويرها لتبقى فعّالة.

- ضرورة إلزام المنشآت بإعداد تقارير عن فعالية الرقابة الداخلية والارتباط بمراجعين خارجيين لتقويم هذه التقارير .

- يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية رأيها بخصوص ذلك خلال فترة محددة هي الفترة المالية للمنشأة، مع الإشارة إلى مكوّنات نظام الرقابة الداخلية التي توجد فيها نقاط ضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة وما إذا كانت تلقى الاهتمام المناسب من الإدارة.

-تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الحياة المهنية، وزيادة التواصل مع التطورات المهنية عالمياً للاستفادة من كل ما يرفع المستوى المهني.

-ضرورة أن يصدر الجهاز المركزي للمحاسبات ، وجمعية المحاسبين القانونيين إرشادات واضحة بخصوص إبداء الرأي بتقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.

-زيادة النشاط الثقافي من قبل المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية المختصة وذلك لزيادة الوعي لأهمية الرقابة الداخلية، والإفصاح عنها وتقويمها.

الفصل الرابع
المحاسبة والتحكم المحاسبي

نشأة المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونيه مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى طوائف متعددة .

فلقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى إي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور لمعاملات التجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات . وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت . فكانت المحاسبة أداه لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع إلى سجل منظم جميع العمليات التي لا يستطيع أن يعيها بذاكرته والذي يساعده في قياس مسؤوليات الأشخاص القائمين بإدارة أمواله وفي تحديد علاقة المشروع بالغير ممن يتعاملون معه ،وفي ظل هذه الظروف المحاسبة المالية التي تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفتريه ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة وكذلك تحديد مراكز الأموال في نهاية هذه الفترة .

وفي أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديد في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعيه ، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية والى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة ، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أداة إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية ،ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط .

بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والأشراف على تنفيذها والرقابة عليها .ويترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج والرقابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للمحتويات ألا داريه المختلفة لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع .

ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وفي خلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات ، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك ،ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم السلع أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على رأس المال ونموه ، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من اجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة ، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات الحاسب وأصبحت المحاسبة وسيله لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيله لخدمة

المجتمع بصفه عامه ، ونرتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة بعقد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى .

ومن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها :-

١. تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة .
٢. المحاسبة وسيلة وليست هدفا ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة . فمنها وسيلة لخدمة أل أداره إلى وسيلة لخدمة المجتمع وبجدر هنا أن كل مرحله من هذه المراحل ليست بدا يل وكل منها لا تحل محل الأخرى التي تسبقها ولكنها في رأي مراحل مكمله لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب فعليه أن يقدم البيانات ألازمه في الوقت والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج أليها .
٣. أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة إلى المحاسبة الاجتماعية وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية .

أهداف المحاسبة :-

تهدف المحاسبة إلى تحقيق ما يلي:

١. تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة .
٢. تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات.
٣. إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح أو خسارة.

٤. تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً.
٥. إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المشروع.
٦. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية.
٧. المحاسبة أداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية إدارة المشروع.

أهمية المحاسبة في النشاط الاقتصادي :-

المحاسبة في أي مشروع مهما كان شكله مشروعاً فردياً أم شركة أشخاص أو شركة مساهمة عامة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها:-

١- أصحاب الملكية :- تهتم المحاسبة بقياس نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي وأصحاب المشروع في حاجة لمعرفة التقدم الذي تحرزه المنشأة ومعرفة درجة الفاعلية التي تستخدم بها موارد المشروع.
٢- الإدارة تقدم المحاسبة للإدارة المعلومات والتقارير الوافية التي تمكنها من إدارة العمليات اليومية للمنشأة بصورة سليمة فمثلاً في المشروعات ذات الأقسام يمكن تحديد نتيجة أعمال كل قسم على حده وبالتالي معرفة الأقسام التي تحقق خسارة وثم اتخاذ قرار بإلغاء هذا القسم إذا كان ذلك ضرورياً.
٣- الدائنون وحملة السندات : يهتم دائنو المشروع بالوضع المالي للمشروع لمعرفة مقدرته على السداد ، ومن هنا فان البنوك قبل منح تسهيلاتها الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المشروع كالميزانية في آخر سنه وذلك لدراستها . ويعطى الدائنون أهميه خاصة لسيولة المنشاة واتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة .

٤- -دائرة ضريبة الدخل :-تهتم ضريبة الدخل بتحديد أرباح المشروع بدقة حتى تستطيع أن تحتسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم ألا إذا كانت المنشاة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات أصولية وبعد تدقيق حسابات المنشاة من قبل مدقق للحسابات .

٥-المحللون الماليون :-يقوم المحلل المالي بتحليل المعلومات المالية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون .

***حقول المحاسبة :- للمحاسبة حقول متعددة هي :**

١-المحاسبة الحكومية :- وهي المحاسبة التي تهتم بإثبات كافة عمليات صرف وتحصيل الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة والتي تتمثل في الموظفين الإداريين والسلطة التشريعية ورجال الأعمال والمستثمرين وعلماء المالية العامة وأفراد الجمهور .

٢-المحاسبة الضريبية :- وهي المحاسبة التي تهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة تمهيدا لفرض الضريبة المناسبة على هذا الدخل وتعتمد في الدرجة الأولى على القوانين الضريبية والتي يجب أن يلم بها المحاسب إلماما جيدا .

٣-محاسبة التكاليف :- تختص محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة الوحدة المنتجة وتهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر لتكلفة وإمداد الإدارة بالبيانات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القراءات السليمة بالإضافة إلى كونها تحدد تكلفة الوحدة المنتخبة .

٤-المحاسبة الإدارية :- المقصود بالمحاسبة الإدارية هو الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشاة وعلى التكاليف في الوقت المناسب مما جعل لهذه الرقابة آثرها الفعال في بحث أي انحراف عن التخطيط الموضوع مقدما ومعالجة هذه الانحرافات في الحال . فوظيفة المحاسبة الإدارية

تتضمن إعداد وإظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة مباشرة في وضع سياستها ومراقبة تنفيذها أولا بأول .

٥- مراجعة الحسابات :- ويقصد بها فحص الحسابات والدفاتر والمستندات فحصا دقيقا بحيث يتمكن المراجع من الاقتناع بان الميزانية تدل دلالة صادقة وواضحة على المركز المالي للمؤسسة . وان حساب الأرباح والخسائر يعطي صورة مماثلة نتيجة أعمال المدة المالية . وذلك بناء على البيانات والإيضاحات المقدمة للمراجع وطبقا لما جاء في الدفاتر .

٦- المحاسبة المالية :- وهي المحاسبة التي تهتم بتسجيل عمليات المشروع واستخراج نتيجة الأعمال وإعداد القوائم المالية ووضع قواعد الضبط والرقابة على ممتلكات المشروع .

٧-تصميم النظم المحاسبية :- من المعروف أن لكل مشروع اقتصادي نظامه المحاسبي الخاص به فالشركات الصناعية لها نظامها الخاص والبنوك لها أيضا نظامها الخاص والحكومة لها نظامها الخاص، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ظهور فرع خاص من المحاسبة يهتم في وضع وتصميم النظام المحاسبي المناسب لكل مشروع . خاصة وان المشروعات الاقتصادية ، قد تضمنت كثيرا وظهرت الآلات المحاسبية الحديثة وتم استخدام الحاسب الإليكتروني في كثير من المنشات وخاصة البنوك .

النظام المحاسبي:-

التعريف الشامل للنظام المحاسبي :- النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي تتبع في جميع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفات التي تعتقدها الوحدات المحاسبة وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليبها عرض نتائجها .

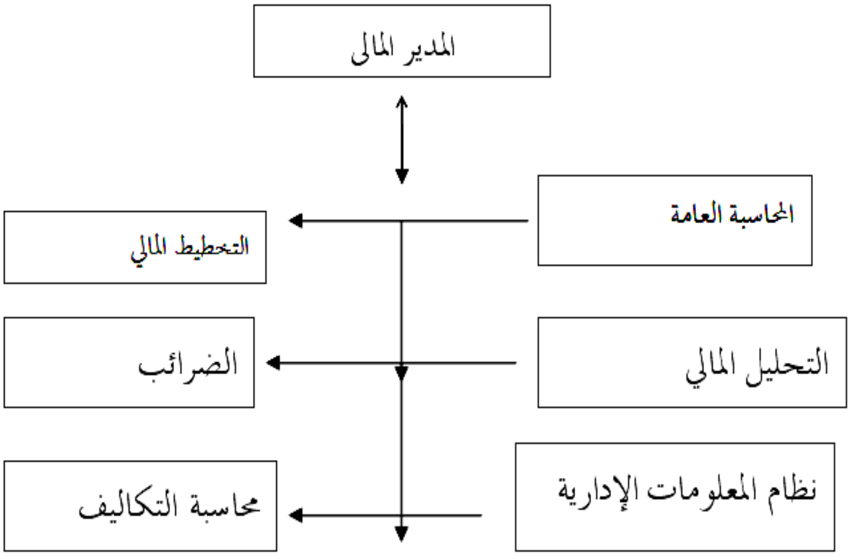
عناصر النظام المحاسبي :-

من المتعرف السابقة للنظام المحاسبي يمكن أن نستنتج عناصر النظام المحاسبي :

١. المجموعة ألمستنديه :- وهي المستندات المستخدمة في المشروع والتي تتعلق بالناحية المالية مثل مستند القبض والصرف والقيد وغيرها .
٢. المجموعة الدفترية :- وهي الدفاتر التي تستخدمها المنشاة سواء كانت دفاتر مالية أو دفاتر إحصائية ومن أمثلتها دفتر اليومية الأستاذ .
٣. مجموعة التقارير المالية :- وهي مجموعة القوائم المالية التي تعد في قسم المحاسبة لتقديمها إما إلى أصحاب المشروعات أو لعرضها على الجمهور أو تحتاجها الدولة .
٤. مجموعة الإجراءات المحاسبية :- وهي الإجراءات التي تنظم العمل المحاسبي في المشروع . وعن طريقها يمكن تنظيم العمل ويمكن تلافي حدوث الأخطاء أو الاختلاسات في المشروع .
٥. دليل الحسابات :- وهو قائمة منظمة أو جدول بأسماء وأرقام أو رموز الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ يتم أعداده في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات .
٦. نظام القيد هل يتم استخدام نظرية القيد المفرد ام نظرية القيد المزدوج للإثبات في الدفاتر .
٧. مجموعة الآلات والمعدات: والأدوات المستخدمة في قسم المحاسبة تنظيم قسم المحاسبة :-

لا يوجد تنظيم واحد يصلح لكل المنظمات ويعني بكل الاحتياجات كما انه لا توجد خطة واحدة مثالية فقد وجد إن هناك تجمعات وظيفية معينة مقيدة وقابلة للتطبيق العملي . ولكن المشكلة هي تقرير كيف يمكن تجميع الوظائف وصولا إلى نتائج فعالة في بيئة معينة والتي يمكن ان تتضمن حجم وطبيعة نشاط الشركة ، خبرة المسئولين والإداريين ، الأفراد ، الموقع ، فلسفة الإدارة وأهداف الشركة .

الخريطة التنظيمية لقسم المحاسبة .



الموازنات ، التخطيطية ، والمعايير .

٣- التحليل المالي :- تتضمن المسؤوليات ، دراسات خاصة ، تحليل الاقتصاد ، تحليل عمليات اقتناء الأصول .

٤- الضرائب : - وتتضمن المسؤوليات ، يضم النظام ، الإجراءات وتطبيقات الكمبيوتر الأخرى .

٥- محاسبة التكاليف :- وتتضمن المسؤوليات ،تسجيل التكاليف ، المحاسبة عن المواد المحاسبة عن العمل المباشر ، المحاسبة عن الأعباء الإضافية

.فيما يلي عرض بعض الملاحظات التي تتعلق بالهيكل التنظيمي :

- تقيم مجموعتنا المحاسبية العامة ومحاسبة التكاليف بصفة أساسية بتسجيل العمليات وإعداد التقارير عن النتائج الفعلية ، وفي ضوء حجم العمليات ومستوى النشاط يمكن دمج هاتين الوظيفتين في مجموعة واحدة .
- تم الفصل بين وظيفتي التخطيط المالي والرقابة وبين أنشطة التسجيل ، وهذا يسمح للموظفين بالتركيز على التجاوزات في التكاليف ، قياس الأداء، تحليل الانحرافات ، والإجراءات المصححة المقترحة، وفي معظم الأحوال يكون الموظفون أكثر قدرة على التحليل ويعملون بالاشتراك مع موظفي الإنتاج صوب فهم أعمق لأهمية الانحرافات عن الخطة.
- في الشركات الأكبر حجماً يكون هناك حاجة لأفراد قادرين على القيام بدراسات خاصة تتعلق بمشاكل معينة مثل إعادة توطين المصنع ، قرارات الصنع أو الشراء ، والتحليلات الاقتصادية بخصوص إمكانية اقتناء شركات أخرى .
- يجب إنشاء إدارة منفصلة لضمان توافر المواد الكافية لتصميم نظم المحاسبة ، تطوير الإجراءات والتنسيق بين العاملين في مركز الحاسب الآلي بخصوص النظم التي تتضمن تطبيقات على الحاسب الآلي كما يجب التأكد من تكامل الأنظمة مع بعضها البعض.
- في بعض الشركات تقع مسؤولية الضرائب والتامين على عاتق المراقب المالي . ولكن يجب فصل هاتين الوظيفتين نظراً للطبيعة المتخصصة والحاجة إلى مهارات مختلفة لكل منهما .
- في ضوء حجم الشركة يمكن إنشاء إدارة خاصة بالمراجعة الداخلية كما يجب مراعاة الانفصال الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية عن المسؤوليات المحاسبية الأخرى وربما تقدم التقارير الخاصة بنتائج عمليات المراجعة الداخلية عن المسؤوليات المحاسبية الأخرى ، وربما تقدم التقارير الخاصة بنتائج عمليات المراجعة الداخلية إلى مسئول آخر غير المراقب المالي .

حينما تكون الشركة صغيرة أو متوسطة الحجم تقدم إلى المراقب المالي التقارير المتعلقة بوظائف إدارة المكاتب ، مثل الاتصالات ، خدمات المكاتب ، البريد ، الملفات ، النسخ ، ولكنت كلما كبر حجم الشركة يجب تفويض ا وإعادة تصميم هذه المهام لضمان حسن إدارة الوظائف الأساسية للمراقب المالي .

هذا ويمكن أن يكون هناك أكثر من مستوى للمراقب المالي في الشركة ففي الشركات المساهمة يكون هناك مراقب مالي للشركة ككل بينما يوجد مراقب مالي لكل قطاع ومراقب مالي لكل مصنع وفي معظم المنظمات يقدم المراقب المالي في كل موقع تقريره إلى المدير التنفيذي المسئول عن الموقع ، فعلى سبيل المثال المراقب المالي في المصنع يقدم تقريره إلى مدير المصنع ، والمراقب المالي للقطاع يقدم تقريره إلى رئيس القطاع ، والمراقب المالي للشركة ككل يقدم تقريره لرئيس الشركة في كل المستويات الثلاثة المشار أليها تتماثل المسؤوليات الوظيفية ، مع مراعاة أنها تشمل الشركة ككل بالنسبة للمراقب المالي العام.

هناك من يرى ، إن من أهم أسباب التعثر المالي والفساد وانهيار الشركات هو ضعف التحكم المؤسسي فيها وان التعثر ليس ناجماً عن عوامل تتعلق بمهنة تدقيق الحسابات وطريقة عمل المدققين وضعف الرقابة الحكومية مع الأفراد بأهمية وآثار هذه العوامل بقدر ما يكون هذا التعثر متصلاً بالتحكم المؤسسي في الشركات وهيمنة شخص أو أكثر على قرارات مجالس إدارتها .

ونظراً لقناعتي بضرورة إتباع أنظمة التحكم المؤسسي ، فقد وجدت من المفيد أن أركز في هذا البحث على هذا الموضوع للأسباب التالية :

لأن التحكم المؤسسي في العالم في هذه الأيام هو موضوع ساخن يحتل قلب الأحداث من ناحية المستثمرين والهيئات الرقابية الحكومية والمحاسبين القانونيين والأطراف المهتمة في المجتمع .

لأنه من المتوقع أن يشهد العقد أو العقدين القادمين اهتماماً كبيراً وعناية فائقة في أنظمة التحكم المؤسسي سواء في القطاع العام أو الخاص ،لأنه هنالك

اهتمام من قطاعات المجتمع المختلفة بالسلوك المؤسسي في كل من القطاع الخاص والقطاع العام أخذ يزداد باضطراد خلال السنوات الأخيرة .

تم تطوير مبادئ للتحكم المؤسسي لتبديد قلق المستثمرين من ازدياد تركيز قوة التحكم في أيدي إدارة الشركات أو المؤسسات ، ولطمأنتهم ولتدعيم الثقة في سوق رأس المال وفي الشركات والمؤسسات التي تساهم في الاقتصاد الوطني على قاعدة أن الشركات أو المؤسسات الناجحة تنتج بلا شك اقتصاداً ناجحاً والعكس صحيح أيضا .

فإذا ما أصاب الضعف في التحكم المؤسسي في الشركات أي سوق مالي فان رأس مال المستثمرين سيغادر هذا السوق . وستكون هذه المغادرة سريعة جداً . ولذلك فانه في عصر المعلومات التقنية لا يمكن لأي شركة أن تنجو من الآثار السلبية الكبيرة الناجمة عن الضعف في التحكم المؤسسي ومن هذه الآثار انخفاض أسعار أسهمها في السوق المالي .

وتساهم عملية العولمة في إضفاء أهمية بالغة على موضوع التحكم المؤسسي لأنه في ضلها يكون العالم بلا حدود أو حواجز وليس المقصود هنا الحدود السياسية أو الحدود الجغرافية وإنما المقصود عبور المعلومات المالية وغير المالية من خلال الإنترنت ، وبالتالي تجاهل الحدود الجغرافية أو السياسية لآي بلد .

وكي تكون هذه المعلومات موثوقا وذات جودة عالية فانه من الضروري أن تكون متولدة وناتجة من بيئة أعمال ذات تحكم مؤسسي جيد.وللتدليل على أهمية التحكم المؤسسي في الشركات قامت عدة جهات عالمية بدراسة آثارها على المستثمرين والأسواق المالية ومن هذه الدراسات تلك الدراسة المشهورة التي قامت بها شركة ما كنزي قبل سنين على حوالي ٥٠٠ شركة بلغت رؤوس أموالها ثلاثة تريليون دولار. فقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة هامة جداً مفادها أن ٧٠% من المستثمرين مستعدون لدفع

الزيادة في قيمة السهم في السوق المالي (ضمنية) بمعدل يقرب من خمس قيمة السهم تقريباً للشركات الإنجليزية وذلك مقابل توفر تحكم مؤسسي جيد فيها، وترتفع قيمته الضمنية إلى ما يقرب ثلث قيمة السهم تقريباً للشركات في دول غرب آسيا حيث أن مستوى التحكم المؤسسي فيها يقل عن مثيله في بريطانيا .

المفهوم التقليدي للتحكم المؤسسي:-

أن المفهوم التقليدي للتحكم المؤسسي يفيد بأنه نظام ذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة على الشركات أو المؤسسات بغرض تحقيق غايات وأهداف الشركة أو المؤسسة من نفسها وبنفسها دون أي تأثير أو نفوذ من أي جهة كانت وذلك بما يوفر تعامل عادل مع كل الأطراف ذات المصلحة المشتركة .

إن النظرية التي تقول أن المساهمين قد انتخبوا مجلس الإدارة ليدير الشركة لمصلحة المساهمين تبدو للوهلة الأولى منطقية ، ولكنها في حقيقة الأمر نظرية خاطئة ، وتسقط أمام مفهوم التحكم المؤسسي أو أمام أحكام التشريعات ذلك لأن مجلس الإدارة يدير الشركة لتحقيق أهدافها وغاياتها المحددة . فالشركة هي شخصية اعتبارية وكيان قانوني مستقل له أهدافه وغاياته . كما إن ذمة الشركة مستقلة تماماً عن ذمة المساهمين وانه لا صلة مباشرة للمساهمين في موجودات الشركة التي يملكونها ويستمد المساهمين قوتهم من العملية الديمقراطية في الحصول على حق التصويت وحق الأرباح وحق حضور اجتماعات الهيئة العامة بما في ذلك انتخاب أو تغيير مجلس الإدارة .

إن المساهمين يتغيرون ولكن الشركة تستمر ، ومن هنا تأتى أهمية التحكم المؤسسي .

وينتج التحكم المؤسسي من التي تقوم بها كل الجهات الموكل أليها عمليات الإدارة والإشراف والرقابة والتي يجري محاسبتها عن مدى تحقيق غايات الشركة أو المؤسسة وعن مستوى الإبلاغ المالي .

قواعد التحكم المؤسسي

هناك قواعد عامة تشكل الدعامة الأساسية للتحكم المؤسسي منها :

١. الشفافية:-

وهي دعامة عامة لضمان النزاهة والثقة في إجراءات إدارة الشركة أو المؤسسة وإدارة أفرادها واتخاذ القرارات فيها وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة ألي كل الأطراف ذات المصلحة بما يتيح المجال لها لإعداد وتحليل مفيد حول عمليات الشركة أو المؤسسة والأساسيات الاقتصادية فيها والمعلومات المالية وغير المالية.

٢. المسائلة:-

وهي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة أو المؤسسة ، أو الذين ينفذون الأعمال ، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم ، وبمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركة أو المؤسسة تبعات الأعمال المناط بهم ، ولذلك لا بد من إيجاد آلية لهذه الدعامة.

٣. المسؤولية :-

وهي مرتبطة بدعامة المسائلة من حيث المعاقبة على سوء الإدارة آو القيام بإجراءات تصحيحية وهي بطبيعة الحال تندرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة أو مؤسسة .

٤. العدالة

وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح ، وعلى قدم المساواة ، ومن هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين.

٥. الاستقلالية

وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح مثل الهيمنة من رئيس قوي على الشركة أو مساهم كبير على مجلس الإدارة ، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مدقق الحسابات بحيث لا يسمح بأي نفوذ لأحد على قرارات مجلس الإدارة وعمال الشركة.

المفهوم الجديد للتحكم المؤسسي :-

لم يعد مفهوم التحكم المؤسسي هو مجرد أنظمة وإجراءات تنبع في الشركات والمؤسسات لحماية المساهمين وأصحاب المصالح فقط ، بل غدت هنالك اليوم نظرة جديدة له يجري بموجبها الربط وبقوة بين التحكم المؤسسي والأداء الناجح للشركة .

ولذلك تم إضافة أهداف جديدة للتحكم المؤسسي منها :

- الأداء الناجح والإنجاز الجيد للشركة أو المؤسسة.
- إدارة المخاطر المختلفة ومنها نخاطر العمليات ، ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان ، ومخاطر التكنولوجيا ومخاطر مخالفة القوانين ، ومخاطر الكوارث .
- وضع استراتيجية لأعمال الشركة من فريق واحد ومتابعتها ومراقبة نتائجها وتعتبر النظرة الجديدة أن الخط النهائي للتحكم المؤسسي ليس أحادى البعد وهو الربح أو الخسارة وإنما هو ثلاثي الأبعاد وهي:-

- البعد الاقتصادي أو الاستثماري .

من حيث المعلومات المالية والمعلومات غير المالية

- البعد البيئي.

من حيث إنتاج السلعة أو بيعها وتقديم الخدمة على البيئة

- البعد الاجتماعي.

من حيث القيم ومستويات السلوك والعلاقات المتبادلة مع أصحاب المصالح المختلفة وليس مع المساهمين فقط على نشاطات الشركة أو المؤسسة .

ولعله من الصعوبة بمكان إيجاد توازن سليم بين الالتزام بقواعد التحكم المؤسسي وبين الإنجاز الريادي في السوق الاقتصادي بحيث يتم الآخذ بالحسبان توقعات المساهمين بنمو معقول في قيمة أسهمهم من جهة والالتزام

بحقوق ومصالح الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية من جهة أخرى ، وقد عبر رئيس البنك الدولي عن خطورة التحكم المؤسسي حيث قال أن التحكم المؤسسي للشركات هو أمر حاسم وأساسي للاقتصاد العالمي تماماً مثل أهمية لتحكم المؤسسي للحكومات .

ولا نستغرب اليوم إن وجدنا في بعض الشركات أو المؤسسات في العالم وظيفة مدير لسمعة الشركة (CRO) لدراسة مدى مقابلة مبيعات الشركة أو خدماتها لتوقعات عملائها ومعرفة نظرة العملاء للشركة والى الموجودات الإنسانية فيها من مهارات وخبرات .

عناصر التحكم المؤسسي:-

إن التحكم المؤسسي الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة نحو المجتمع من حيث عدم التمييز في المعاملة والتقيد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة وللتحكم المؤسسي عناصر مختلفة يجب إن تظهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل شركة أو مؤسسة منها :

١) الهيكل التنظيمي :

ويشمل تحديد الواجبات ، وتوزيع المسؤوليات ، وخطوط التفويض للسلطات وتعيين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية. الخ.

٢) الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي :

ويشمل التدقيق الداخلي ، لجان التدقيق ، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية ، وتدريب العاملين .

٣) الإبلاغ المالي :

ويشمل التقارير السنوية ، السياسات المحاسبية المتبعة ، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الانجاز.

٤) السلوك الأخلاقي :

ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عالي من السلوك المثالي فيها.

ولقد افردن في هذا البحث الفصل لثالث لتناول العنصرين الأول. والثاني بشيء من التفصيل .

مشاكل التحكم المؤسسي

تتمحور مشاكل التحكم المؤسسي في الوقت الراهن في عدد من الأمور الهامة اذكر منها:-

- مجلس الإدارة

والفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤولياتها في إدارة الشركة وتشكيلة مجلس الإدارة ومستوى رقابته ، وعدد اجتماعاته .... الخ

الجمع بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير العام في آن واحد .

- أعضاء مجلس الإدارة

توفير أعضاء في مجلس الإدارة غير تنفيذيين يكونوا قادرين على تقديم آراء وتجتهادات مستقلة نابعة عن إحساسهم بالمسؤولية وعن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة ، على إن يكونوا ذا فكر متجدد .

وافق واسع للمشاركة في وضع إستراتيجية للشركة بحيث يقدموا وقتاً كافياً لعملهم في الشركة .

- لجان المجلس

أهمها لجنة التدقيق على أن تكون فعالة ومستقلة ومؤلفة من أعضاء غير تنفيذيين ولها أهداف واسعة محددة تتعلق بالرقابة الداخلية والعلاقة مع التدقيق الخارجي ومراجعة التقيد بالأنظمة والقوانين والتعليمات وغير ذلك من مهام عديدة.

وفـي أزمـة عـدم الثقـة فـي كفايـة الـتحكم المؤسسـي فـي الشـركات تنادتـا الأصوات لتقوية لجان التدقيق وان يكون أعضاء اللجنة على مستوى عـال مـن سعة الذهن وممن يسألون الأسئلة الصعبة .

- المكافئات المدفوعة للإدارة

بحيث لا يتم ربطها بالإنجاز قصير الأمد وتحدد من لجنة مستقلة .

وقد وضعت بعض دول العالم لوائح مطلوب من الشركات الإجابة عليهـا لمعرفة مدى تطبيقها لمبادئ التحكم المؤسسي .

ومن الأسباب التي قد تؤدي آلي فشل التحكم المؤسسي ما يلي :

- ضعف الرقابة الحكومية وضعف البيئة القانونية .
- ضعف التنظيم المؤسسي.
- التراخي وعدم الانسجام مع معايير المحاسبة ومعايير التدقيق المتبعة .
- ضعف في التنظيم والأشراف على سوق رأس المال .
- ضعف في رقابة مجلس الإدارة .

عناصر التحكم المؤسسي:-

أولا) الهيكل التنظيمي:-

المنظمة : عبارة عن نمط من العلاقات التـي يقـوم العـاملين مـن خلالهـا بمتابعة أهداف معينة وتحت إشراف أمرائهم .

ومـا تلـك الأهـداف إلا نتيجـة لعمليـة اتخـاذ القـرار المتمثلـة بـالتخطيط، والأهـداف التـي يطورهـا المدراء تعتبـر أهـداف طموحـة لا تتوقـف عنـد حـد ويسـعى المدراء إلـى نمـاء وبقـاء منظمـاتهم إلـى أطـول فتـرة ممكنـة ، ويحتـاج العاملين في المنظمـة إلـى إطـار ثابـت وواضـح للعمل مـن خلالـه سـوياً لتحقيـق أهداف المنظمة وتشتمل العملية الإدارية الخاصـة بـالتنظيم علـى اتخـاذ القـرار بإيجاد ذلك الإطـار ، بحيث يمكن للمنظمة أن تبقى أطول فترة ممكنة .

وعلى المد راء أن يأخذوا بالحسبان نوعين من العوامل عند رغبتهم بتنظيم المنظمة وهي :-

١- أن يحددوا أهدافهم التنظيمية وخططهم الإستراتيجية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، والقدرات التي تتمتع بها المنظمة والإمكانات اللازمة لتنفيذ تلك الاستراتيجيات .

٢- أن يعرفوا ماذا يجري الآن وماذا من الممكن آن يجري مستقبلاً في البيئة التنظيمية وفي ضوء هاتين المجموعتين من العوامل يتخذ المد راء القرارات التي تؤدي إلى توافق كل من الأهداف والخطط الإستراتيجية والإمكانيات مع عوامل البيئة وهذه المرحلة تسمى بتصميم المنظمة أو إيجاد الهيكل التنظيمي .

الهيكل التنظيمي : عبارة عن الإطار الذي يطوره المد راء لتقسيم وتنسيق النشاطات داخل المنظمة ولان الاستراتيجيات والظروف البيئية تختلف من منظمة إلى أخرى نشأ العديد من الهياكل التنظيمية .

ويقوم المد راء بأربعة خطوات رئيسية عندما يرغبون بالتنظيم وهي :

١. تقسيم أعمال المنشأة إلى مجموعتين من المهام يمكن أن يقوم بكل مهمة شخص أو مجموعة من الأشخاص وهذه العملية تسمى بعملية تقسيم العمل .

٢. تجميع المهام ودمجها بأسلوب منطقي،وتسمى هذه العملية بخلق الدوائر .

٣. تحديد من يرأس من وربط الإدارات بعضها ببعض وتسمى هذه العملية بالتسلسلية.

٤. وضع ميكانيكيات خاصة لتكامل الإدارات بشكل جيد ، ثم مراقبة هذا التكامل ومدى كفاءته وتسمى هذه العملية بالتنسيق .

أنواع الهياكل التنظيمية:

يشير الهيكل التنظيمي إلى طريقة تقسيم وتجميع وتنسيق النشاطات في المنظمة بالنظر ألي علاقات المد راء بالعاملين وعلاقة العاملين يبعضهم والعلاقة بين المد راء يبعضهم البعض . وهناك عدة أنواع للهياكل التنظيمية أهمها :

أولا : الهيكل الوظيفي

يعني الهيكل الوظيفي أن كل إدارة معنية بأداء نشاط محدد أو مجموعة من الأنشطة المحددة حيث تمارس إدارة التسويق نشاطات تسويقية ، وتمارس إدارة الإنتاج نشاطات إنتاجية وهكذا ويسمى هذا التقسيم بالتقسيم الوظيفي لأن كل إدارة تقوم بأداء وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف المتشابه ويعتبر الهيكل الوظيفي أقدم أنواع الهياكل التنظيمية وأكثرها شيوعاً وأكثرها منطقية وسهولة وغالباً ما يستخدم الهيكل الوظيفي من الشركات ذات الحجم الصغير التي تنتج عدداً محدداً من السلع أو تستخدم **خطوط إنتاج محدودة ومن مزايا الهياكل الوظيفية ما يلي :-**

١. الاستخدام الكفء للموارد المخصصة.
٢. يجعل من عملية الإشراف عملية سهلة .
٣. يمكن المؤسسة من حشد المهارات ووضعها في الأماكن التي تحتاج إليها .

ومن مسا الهياكل الوظيفية ما يلي :

١. صعوبة اتخاذ قرارات سريعة .
٢. صعوبة تحديد المسؤولية والتأكد من سلامة الأداء خاصة إذا كانت المؤسسة كبيرة الحجم .
٣. صعوبة القيام بوظيفة التنسيق من جانب المدراء في المستوى الأعلى

ثانياً: تنظيم السلعة والسوق

يسمى هذا التنظيم بالتنظيم حسب القسم ويمتاز هذا التقسيم بنشوء الإدارات والوحدات التي تكون كل منها مسئولة عن كافة النشاطات المتعلقة بسلعة معينة حيث تقوم بإنتاجها وتسويقها وإجراء البحوث حولها وتمويلها وهذا لا يعني إن الإدارة ستكون مسؤولية عن سلعة واحدة بل قد تكون مسئولة عن عدة سلع مترابطة أو متشابه كذلك يعني هذا التنظيم إن تقسيم المؤسسة إلى إدارات تكون كل منها مسئولة عن التعامل مع سوق معين وغالباً ما يستخدم تنظيم السوق إذا كانت المنشأة تتعامل مع أسواق متباينة من حيث السلع التي تحتاجها ومن حيث أنماط وقيم المستهلكين فيها .

وتستخدم المنشآت التي تنتج عدداً كبيراً من السلع والخدمات هذا النوع من التنظيم ويقسم هذا التنظيم إلى الأنواع الثلاثة الآتية :-

١- التقسيم حسب السلعة

حيث تقسم المنشأة إلى إدارات أو أقسام كل منها يكون مسئولا عن سلعة محددة أو مجموعة من السلع المترابطة .

٢-التقسيم حسب المنطقة الجغرافية

تتكون المنظمة هنا من عدة إدارات كل منها مسئولا عن منطقة جغرافية معينة وغالباً ما يستخدم هذا التقسيم من قبل المؤسسات المالية ومؤسسات الخدمة وبعض المؤسسات غير الصناعية ويستخدم هذا النوع من التقسيم عندما يتم اختيار مواقع المصانع بالقرب من مصادر المواد الخام أو بالقرب من أسواق المؤسسة وكذلك إذا كان هنالك اختلافاً في طبيعة وأنماط المستهلكين.

٣- التقسيم حسب العميل .

ويتم تقسيم المنشاة ألي إدارات وذلك طبقا لاختلاف طرق استخدام المستهلكين للسلعة ويمتاز التقسيم حسب القسم بالمزايا التالية :-

سهولة تحقيق التنسيق وضمان الأداء الفعال وذلك لان كافة للأعمال المتعلقة بالسلعة يتم تجميعها في إدارة واحدة .

(١) ضمان الجودة وسرعة اتخاذ القرار .

(٢) انخفاض أعباء الإدارة المركزية لان هنالك حرية كاملة أمام القسم الواحد للعمل .

(٣) وضوح المسؤولية والمحاسبة حيث يمكن قياس الأداء أما من خلال الأرباح أو حجم المبيعات أو غيره .

(٤) أما سلبيات هذا التنظيم تتلخص بإمكانيات الإدارية لمصالحها على أهداف المنشاة إضافة لارتفاع حجم التكاليف الإدارية لان كل قسم له مستشارين وخاصين به .

العوامل المؤثرة في اختيار الهيكل التنظيمي :-

هناك عدد من العوامل تؤثر في اختيار الهيكل التنظيمي المناسب ومن هذه العوامل :-

١- استراتيجيات المؤسسة :-

يعتبر الهيكل التنظيمي وسيلة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها. ولان استراتيجيات المنشاة مشتقة من أهدافها . فمن المنطق أن يكون هنالك نوعان من الترابط والملائم ما بين الهيكل والإستراتيجية ، والهيكل هو الذي يبيع الإستراتيجية ، فإذا تم التعديل أو تغير الإستراتيجية ، فلا بد أن يتبع ذلك تعديلا أو تغيرا في الهيكل التنظيمي ، حتى يتم التكيف مع التغير .

٢- حجم المنظمة :-

يؤثر حجم المنظمة في اختيار الهيكل ، وهذه العلاقة ليست علاقة خطية ، بل أن حجم المنظمة يؤثر في الهيكل بمعدل متناقص . فكلما زاد حجم المنظمة يزداد تطبيق مبدأ التخصيص في العمل ويزداد التنويع الأفقي العمودي مما تزداد القواطع والتعليمات الصادرة عن إدارة المؤسسة .

التكنولوجيا :

تستخدم المؤسسات العديد من الأنواع التكنولوجية في تحويل مداخلاتها إلى مخرجات . ولقد وجد أن هناك علاقات قوية ما بين حجم العمليات الإنتاجية وما بين الهيكل المتبع في المؤسسة كما وجد أن كفاءة المنظمة وفاعليتها تعتمد لدرجة كبيرة على مدى التناسب مابين التكنولوجيا المستخدمة في المنظمة والهيكل التنظيمي لتلك المنظمة . وعادة ما بلائم الهيكل الميكانيكي المؤسسات التي تستخدم تكنولوجيا بسيطة ، بينما بلائم الهيكل العضوي المؤسسات التي تستخدم تكنولوجيا معقده .

٤ -لبيئة :-

البيئة قد تكون مستقرة ، وقد تكون متغيرة ميكانيكيا ولقد أثبتت الدراسات أن المنظمات التي تعمل في بيئة تمتاز بالاستقرار يناسبها الهيكل الميكانيكي الجامد ، بينما يناسب الهيكل العضوي المرن تلك المؤسسات التي تعمل في بيئة تمتاز بالتغيير وعدم الاستقرار .

الخريطة التنظيمية :-

الخريطة التنظيمية عبارة عن الشكل البياني للهيكل التنظيمي حيث تبين الإدارات والأقسام التي تتألف منها المنشاة وكذلك قد تبين الخريطة التنظيمية طبيعة العلاقات ما بين وحدات المنشأة . وقد تبين أيضا السلطات والمسؤوليات الملقاة على عاتق كل وحدة من هذه الوحدات وفي العادة تبين هذه الخريطة مدى اتساع نطاق الأشراف أو ضيقة في المؤسسة.

تستخدم الخريطة التنظيمية كوسيلة توضيحية للعاملين داخل المؤسسة، حيث تستخدم لإعلام العاملين الجدد والحاليين عن مرؤوسهم ورؤسائهم وعن مواقعهم في الهيكل التنظيمي ،كما يمكن استخدامها كوسيلة للمعلومات للأشخاص من خارج المؤسسة كالزوار والعملاء والموردين ولذلك نجد هذه الخريطة مثبتة في مواقع بارزة في أي مؤسسة سواء كانت عامة أو خاصة.

وللخرائط التنظيمية نوعان وهما:-

١- **الخريطة الرئيسية** :- وهي الخريطة التي تبين الهيكل التنظيمي للمنشاة ككل بما تضم من وحدات مختلفة .

٢- **الخريطة التكميلية** :- وهي الخريطة التي تتعلق بإحدى إدارة المنشاة أو بإحدى الوحدات التنظيمية كالخريطة التي تبين التنظيم الهيكلي لإدارة التسويق وقد تبين الخريطة التكميلية أمثر من إدارة لكنها لتشمل كافة إدارة المؤسسة .

أشكال الخرائط التنظيمية :-

يوجد ثلاث أشكال رئيسية للخرائط التنظيمية :

١- الخريطة الرأسية :-وهي الخريطة التي تبدأ من الأعلى إلى الأسفل بحيث يكون المستوى الإداري الأعلى في رأس الخريطة إما المستوى الإداري الأدنى فيظهر في ذيل الخريطة، ويعتبر هذا الشكل من أكثر أشكال الخرائط شيوعا.

٢- الخريطة الأفقية:- تبدأ من اليمين وتنتهي باليسار .بحيث يكون المستوى الإداري الأعلى في يمين الخريطة والأدنى في يسارها، وهي بذلك تشبه الخريطة الراسية ولكن الفارق الوحيد في اتجاه هذه الخريطة .

٣- الخريطة الدائرية :- في هذا الشكل تكون الخريطة التنظيمية على شكل دائرة ، بحيث تكون الإدارة العليا في مركز الدائرة والإدارة الدنيا في المحيط الخارجي من الدائرة .

الدليل التنظيمي

يعتبر الدليل التنظيمي مكملا للخريطة التنظيمية ،حيث يحتوي على معلومات وصفية توضح ما جاءت به الخريطة التنظيمية ويحتوي في العادة على أهداف المنشاة وسياستها إضافة إلى التقسيمات التي تتكون منها المنظمة

وتبين أيضا السلطات والمسؤوليات الخاصة لكل وظيفة والوصف الوظيفي للوظائف والعلاقات الإدارية مابين الوحدات كما يبين حجم القوى العاملة وأساليب العمل وإجراءاته ويوزع هذا الدليل في العادة على العاملين كي يزودهم بكافة المعلومات المتعلقة بالعمل ويحتاج الدليل التنظيمي للمراجعة الدورية والتعديل حتى يعكس أي تغيرات تحدث في المنظمة .

السلطة والمسؤولية :-

مقدمه السلطة :

تشير السلطة إلى الحقوق المرتبطة بالموقع أو الوظيفة والخاصة بإصدار الأمر وضمان قبوله من جانب العاملين وتعتبر السلطة مذهبا رئيسيا من مذاهب الفكر الكلاسيكي الذي كان ينظر إليها بمثابة المادة اللاصقة التي تعمل على ربط أجزاء المنظمة ببعضها البعض ويجب إن تفوض السلطة إلى المستويات الإدارية الأدنى ، بحيث تمنح تلك المستويات حقوقا معينة ضمن قيود معينة وكل وظيفة إدارية تمتاز بامتلاكها لحقوق ملتصقة بها وتعتمد تلك الحقوق على موقع الوظيفة في الهيكل التنظيمي وبالتالي تعود السلطة إلى موقع أو وظيفة الفرد ولا علاقة لها بأي خصائص شخصية خاصة بمن شغلها .وبالتالي فان من يشغل الوظيفة يتمتع بالحق في ممارسة الحقوق المرتبطة بها وإذا ما تم نقله إلى موقع أخر يفقد هذه الحقوق المرتبطة بهذه الوظيفة وتؤول الحقوق الخاصة بهذه الوظيفة مباشره للشخص الذي حل مكانه.

أسس السلطة الرسمية

هناك وجهتا نظر فيما يتعلق بالسلطة الرسمية هما :-

١) وجهة النظر الكلاسيكية :ينظر الفكر الكلاسيكي للسلطة الرسمية المرتبطة بالموقع على أنها تنشأ في المستوى الإداري الأعلى ثم يتم نقلها باتجاه الأسفل من مستوى إلى أخر وطبقاً لوجهة النظر الكلاسيكية للسلطة الرسمية في المنظمات الأمريكية فان الإدارة تمتلك الحق في إصدار الأوامر

٢) المباحة أو القانونية وعلى العاملين الالتزام بقبول تلك الأوامر وهذا الالتزام من جانب العاملين يعتبر التزاماً ضمنياً.

٣) وجهة نظر القبول: وهنا يكون أساس السلطة الشخص أو الأشخاص الواقعين تحت التأثير وليس من يمارس التأثير ولقد بدأت هذه الفكرة من خلال ملاحظة عدم قبول كافة القوانين والأوامر الشرعية من جانب العاملين في مختلف الصروف والأحوال حيث يقبل بعضها من جانب المعنى وبعضها يرفض ، والشخص الواقع تحت السلطة هو الشخص الذي يقرر أي الأوامر يقبلها وأيها يرفضها ولا تعني وجهة النظر هذه العصيان ولا تعني إن التمرد هو النمط السائد في المنظمات فمعظم القرارات يتم قبولها من جانب عاملي المنشأة ولقد أشار CHESTER BERNARD احد أنصار وجهة النظر هذه إلى إن الفرد يقبل الاتصالات السلطوية عندما تتوافر الشروط الأربعة التالية مجتمعة :

أ. القدرة على فهم الاتصال
ب. ملائمة الأمر لغرض أو إغراض المنشأة
ج. إن ينسجم الأمر مع مصلحة الفرد
د. قدرة الفرد عقلياً وجسدياً على تنفيذ الأمر

انواع السلطة :-

يمكن تصنيف السلطة إلى الأصناف التالية:-

١-السلطة التنفيذية

المدراء التنفيذيون هما أولائك الأشخاص العاملين في المنظمة أو الذين يعتبرون مسئولين بشكل مباشر عن تحقيق أهداف تلك المنظمة وتتمثل السلطة التنفيذية بمبدأ تسلسل الرموز الذي يبدءا من مجلس الإدارة ثم ينحدر ضمن المستويات الإدارية حتى يصل الأشخاص المسئولين أو المكلفين بتنفيذ نشاطات المنظمة المختلفة وترتكز السلطة التنفيذية على القوة الشرعية ولأن النشاطات التنفيذية محددة بموجب أهداف المنظمة فان النشاطات التنفيذية

تختلف من مؤسسة إلى أخرى ففي المؤسسة الصناعية يمكن إن ينظر إلى النشاطات الإنتاجية والربيعية على أنها هي فقط النشاطات التنفيذية في تلك المنظمة ويمكن امن تقتصر النشاطات التنفيذية في مؤسسة تجارة الجملة مثلاً على نشاطات الشراء والبيع فقط وكذلك

عند ما تكون المؤسسة صغيرة الحجم فيمكن اعتبار كافة نشاطاتها على إنها نشاطات تنفيذية .

٢- السلطة الاستشارية

تشير السلطة الاستشارية إلى الإفراد أو المجموعات الذين يقدمون الخدمات والنصح والمشورة للسلطة التنفيذية في المنظمة ويشمل مفهوم السلطة الاستشارية كافة نشاطات المنظمة التي لا تقع تحت مفهوم السلطة التنفيذية ولقد استخدم المستشارون من جانب الملوك والرؤساء والقادة و متخذي القرار منذ فترة بعيدة ويقدم المستشارين المساعدة والنصيحة والخبرة كل في مجال تخصصه للمدراء التنفيذيين بنصائح معينة وبالدراسات والتحليل والمراقبة في المجالات القانونية والمالية وكذلك لتطبيق السياسات وفي أعمال الملاحظة والمراقبة في المجالات القانونية والمالية وكذلك في تصميم أنظمة معالجة المعلومات.

كلما زاد حجم المنظمة يزداد ميل المنظمة إلى استخدام المستشارين .

وما تجدر الإشارة إليه في مجال السلطة الاستشارية إن المستشار يقدم استشارة والنصح في ضوء خبرته ومعرفته ولكنه لا يملك الحق في إلزام من قدمن الاستشارة له على الالتزام بها وللمدير التنفيذي الحق في إتباع ما ورد من أفكار المستشارين أو في أتباع ما يراه مناسباً وليس لإفراد السلطة الاستشارية إصدار أوامر للعاملين في كمجال السلطة التنفيذية .

٣- السلطة الوظيفية

لقد أصبح واضحاً إن الإفراد الاستشاريون يقدمون المشورة للتنفيذيين وهذا يعني إن الاستشاريون يفذون السلطة الرسمية المستقلة وفي الحقيقة قد يمتلك الاستشارية أحيانا وخاصة واولادتك المسئولون عن وضائق المراجعة والتدقيق بعض السلطات الرسمية على التنفيذيين وفي حدود اختصاصهم فقط ويسمى هذا الحق الاستثنائي للإفراد الاستشاريون بالسلطة الوظيفية ، وقد تبدو السلطة الوظيفية مألوفة في بعض المنظمات ولكن يفترض إن لا تتعدى هذه السلطات حدود الخبرة والشرعية ويعني ذلك إن المستشار الذي يمارس سلطات وظيفية يجب إن يمارسها في مجال حقل تخصصه وان تمتاز القرارات والنصائح الصادرة عنه بالشرعية وتشبه مشكلة إدارة علاقات السلطة الوظيفية تماماً السلطات الرأسية والأفقية في تنظيم المصفوفة.

ورغم شيوع ممارسة السلطات الوظيفية في المنظمات الحديثة لكن ممارستها تمتزج دوماً بالصعوبة والتعقيد .

سلطة اللجان

اللجنة عبارة عن مجموعة تتألف من شخصين فأكثر يتم تشكيلها لمعالجة مشكلة معينة أو لدراسة وضع ما أو غيرها وتعني سلطة اللجان إن قرارات تتخذ في الغالب من جانب اللجان وليس بشكل فردي إيمانا بكفاءة القرار الجماعي وأفضليته على القرار الفردي وقد تكون اللجنة رسمية أو غير رسمية حيث تكون الجنة رسمية إذا تم النص رسمياً على تشكيلها بينما تعتبر غير رسمية إذا شكلت اللجنة بصفة شخصية .

وقد تكون اللجنة كذلك تنفيذية أو استشارية حيث تكون تنفيذية إذا كان من حقها اتخاذ القرار وإلزام المعنيين بالتنفيذ ولكنها تكون استشارية إذا كانت معنية بتقديم الاستشارة فقط ويمكن إن تكون اللجنة دائمة أو مؤقتة حيث تبقى اللجنة الدائمة ثابتة وتعرض عليها القضايا التي تقع بمجال اختصاصها ولكنها

قد تكون مؤقتة حيث يتم تشكيل اللجنة حين وقوع المشكلة لدراسة تلك المشكلة واتخاذ قرار بشأنها وتعتبر اللجنة في حكم المنحلة بمجرد انتهاء أعمالها المتعلقة بتلك المشكل٠

وللقرارات المتخذة بواسطة اللجان عدة سلبيات أهمها :

أ- أنها تحتاج لوقت وجهد كبيرين حتى تصل إلى قرار .

ب- ارتفاع تكلفة القرارات التي تتخذ بواسطة اللجان .

ت- احتمال سيطرة احد إفراد اللجنة على باقي الأعضاء .

ث- عدم تجانس أعضاء اللجنة .

ج-ويمكن التغلب على مساوئ اللجان من خلال ما يلي :

ح-الاختيار السليم لأعضاء اللجنة بحيث يتم اختيارهم من ذوي الخبرة والقدرة

خ-تحديد جدول زمني رسمي لاجتماعات اللجنة وتحديد فترة معينة يجب إن تصل اللجنة خلالها إلى قرار.

د- إن تصدر قرارات اللجنة بالأغلبية أو الإجماع ونعني الأغلبية هنا النصف + ١

ذ- أن تحظى اللجنة بالدعم المادي والمعنوي من جانب الإدارة .

المسؤولية:

تعني المسؤولية الالتزام بتنفيذ النشاطات المحددة للشخص الذي منحت له السلطة فعندما يمنح عامل معين حقوقاً يحق له ممارستها وجب عليه الالتزام بتنفيذ النشاطات المطلوب أدائها والسلطة يجب إن يرافقها دائماً مسؤولية فإذا منحت السلطة دون إن يرافقها مسؤولية فان من منحت له السلطة سيتعسف في استخدامها وكذلك لا يجوز إن يتحمل شخص ما مسؤولية بنشاطات معينة دون إن يمنح السلطة التي تمكنه من ممارسة النشاطات المطلوبة ومن هنا يظهر مفهوم التوازن ما بين السلطة والمسؤولية ويعني مفهوم التوازن ما بي السلطة والمسؤولية إن تكون المسؤولية بقدر السلطة أي أن حجم السلطة مساويا لحجم

المسؤولية فإذا زادت السلطة في حجمها عن المسؤولية فانه سيساء استخدام السلطة إما إذا زاد حجم المسؤولية عن حجم السلطة يظهر التقصير في أداء الإعمال لأن المسئول هنا لم يمنح السلطات الكافية التي تمكنه من ممارسة نشاطاته بكفاءة.

ومما بجدر ذكره إن السلطة تفوض والمسؤولية لا تفوض وهذا يعني إن من يفوض السلطة لمن هو دونه في مجال معمين من مجالات العمل يبقى مسئولا إمام من هو أعلى منه عن أي تقصير أو خطأ في أداء تلك الإعمال فإذا قام مدير التسويق مثلاً بتفويض رئيس قسم الترويج الذي يتبعه مباشرة سلطة إعداد حملة ترويجية لمنتجات الشركة فان مدير التسويق يبقى مسئولا أمام مدير المؤسسة عن أي خطأ أو قصور يرتكبه رئيس قسم الترويج في مجال تلك الحملة ولا يستطيع مدير التسويق فيما لو سؤل من جانب مدير المؤسسة عن تلك الأخطاء الإجابة بأنه فوض الأمر لرئيس قسم الترويج وانه ليس مسئولا عن تلك الأخطاء وان من هو مسئول عنها هو رئيس قسم الترويج .

تفويض السلطة

يقصد بتفويض السلطة تعيين السلطة الرسمية لفرد آخر ومحاسبته على كيفية قيامه بالنشاطات ذات العلاقة بالسلطة التي فوضت له .ويمكن تعريف تفويض السلطة أيضا على إنها "تنازل المدير عن جزء من سلطاته للمدير الذي يتبعه مباشرة في الهيكل التنظيمي " ويعتبر تفويض السلطة ضرورياً في معظم المؤسسات وخاصة المؤسسات ذات الحجم الكبير حيث تزداد درجة تفويض السلطة كلما زاد حجم المؤسسة ويعتبر تفويض السلطة ضرورياً لأنه ليس هناك شخصاً واحداً قادراً على القيام بكافة أعمال المنشأة وان وجد مثل ذلك الشخص ذو القدرات الخيالية فلن يجد لديه الوقت الكافي للقيام بها ، من هنا تظهر ضرورة تفويض السلطة حيث نجد في العادة إن كافة السلطات هي حق للمدير ولأنه غير قادر على القيام بكافة الإعمال فانه يحتفظ بثراء بسيطاً

يمتاز بالأهمية من تلك السلطات ويفوض ما تبقى لمن يليه وكذلك من فوضت إليه السلطة يحتفظ بجزء هام منها ويفوض الجزء الأقل أهمية لمن يليه و هكذا

ولتفويض السلطة عدة فوائد أهمها :-

١-يؤدي تفويض السلطة إلى زيادة فعالية المنظمات لأن المدير أو الشخص الذي يفوض سلطات أكثر يكون لديه استعداد اكبر لقبول مسؤوليات إضافية .

٢-يؤدي تفويض السلطة إلى قبول المرؤوسين للمحاسبة والمسؤولية وممارسة الحكمة في إعمالهم مما يؤدي ذلك إلى زيادة ثقة العاملين بأنفسهم وقبولهم للإعمال التي تمتاز بالتحدي .

٣-يؤدي تفويض السلطة إلى اتخاذ القرارات السليمة .

٤-يؤدي تفويض السلطة إلى سرعة اتخاذ القرار.

٥-يؤدي تفويض السلطة إلى تخفيض أعباء الإدارة العليا فتجد أمامها متسع من الوقت لممارسة الإعمال الأكثر أهمية .

٦-يعتبر تفويض السلطة وسيلة لتدريب المرؤوسين ووسيلة لإيجاد صنف من المدراء الاحتياط .

٧-اتخاذ القرار في موقع تنفيذ من شأنه إن يؤدي إلى الارتفاع بنوعية ذلك القرار بسبب الإحاطة بالصروف أو الملابسات .

ويجب إن يؤخذ بعين الاعتبار إن تفويض السلطة لا يعني التخلي عن المسؤولية المتعلقة بالنشاطات موضع التفويض إضافة لذلك فعلى الرئيس عندما يفوض السلطة للمرؤوسين إن يحدد بشكل دقيق الواجبات التي يفوضها .

وللتفويض مجموعات من المحددات أهمها :-

١- عدم رغبة بعض المدراء بتفويض السلطة اعتقاداً منهم إن لديهم القدرة على القيام بالإعمال بشكل أفضل من انجاز مرؤوسيهم لها .

٢- الاضطراب وعدم الأمن المتعلق بمن هو المسئول نهائياً عن المهام هل من فوض السلطة أم من فوضت له تلك السلطة مما يجعل مما يجعل بعض المدراء مترددين في تفويض السلطة .
٣- بعض المدراء يشعرون أن تفويضهم السلطة يقلل سلطاتهم وبالتالي يقلل من أهميتهم في المؤسسة .
٤- يشعر بعض المدراء بتهديد ينتابهم إذا كانوا بتفويض السلطة .
٥- بعض المرؤوسين يتجنبون السلطة لأنهم يعتقدون إنها تتضمن مخاطر معينة .

وحتى يكون تفويض السلطة فعالاً فهناك مجموعة من المتطلبات التي يجب توفرها قبل التفويض وهي :-

أ. مدى رغبة المدير في منح من يفوضهم السلطة حرية اختيار الأساليب والحلول .
ب. الاتصالات المفتوحة ما بين طرفي التفويض .
ج. قدرة المدير على تحليل المتغيرات كأهداف المنظمة وقدرات العاملين ومتطلبات المهمة .

وهناك عدة شروط لا بد من توفرها حتى يكون تفويض المهام فعالاً وهي :-

١. تعيين المهام التي يمكن تفويضها .
٢. تعيين الأشخاص الذين يمكن تفويض تلك المهام لهم .
٣. توفير المواد الكافية للقيام بالمهام المفوضة .
٤. الاستعداد لحل التداخلات والاضطرابات الناتجة عن التفويض .
٥. إيجاد نظام التغذية العكسية .

٢)الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

أولا:الرقابة الداخلية:-

إن قيام المدقق بواجباته المهنية يبدأ من نقطة انطلاق رئيسية هي دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية .فتعتبر نقطة البداية لعمله والأساس الذي يستند عليه في توقيت وتحديد طبيعة ونطاق التدقيق. فأعداد برنامج التدقيق وتحديد كمية الاختبارات والعينات الملائمة يعتمد على مدى متانة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

وقد نالت الرقابة الداخلية عناية فائقة واهتماما كبيرا نظرا لكبر المنشآت وتعدد عملياتها وانفصال الإدارة عن الملكية . فحاجة الإدارة إلى معلومات أول بأول عن جميع تواصي نشاط المنشأ واعتمادهم على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسب وغيره من نظم المعلومات وحرصهم على دقة هذه المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها أدى إلى وضع نظم الرقابة الداخلية فهي بحق ضرورة فنية لخدمة الإدارة وخدمة المدقق وتذليل مهمته ، فدراسة وفحص وتحليل الرقابة الداخلية أمور جوهرية وأساسية لعملية التدقيق وتؤثر على قرارات المدقق المرتبطة ببرنامج ونطاق التدقيق

مفهوم الرقابة الداخلية، أهدافها ،أنواعها:

عرفت لجنة التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تضعها إدارة المنشاة بقصد المحافظة على أصولها ،ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها ولتحقيق الكفاءة التشغيلية وللتحقق من إتباع المسئولين السياسات الإدارية الموضوعة بواسطة الاداره " .

يتضح من هذا التعريف إن الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق الأهداف التالية :

١. حماية أصول وموارد المنشأة من التلف والضياع والاختلاس وانعدام كفاءتها .

٢. ضمان صحة وسلامة البيانات المحاسبية وتحديد إمكانية الاعتماد عليها
٣. زيادة الكفاءة التشغيلية في المنشأة ليتحقق الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة .
٤. ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة لتحقيق الأهداف المرسومة .
٥. ضمان التوافق والانسجام بين السياسات والأهداف الموضوعة من قبل الإداريين .
٦. تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.
٧. والرقابة الداخلية لهذا المفهوم تشتمل على الجوانب محاسبية واقتصادية وإدارية .

- **جوانبها المحاسبية**:-حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها .
- **جوانب محاسبية واقتصادية**:-أساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والانحرافات وأسبابها وأساليب معالجتها .
- **جوانب اقتصادية**:-مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع الإسراف والضياع والعادم والتلف وأعطال التجهيز الآلي.
- **جوانب إدارية**:-تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعة من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة .

وترتبط الرقابة الداخلية ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق وخاصة الجوانب المحاسبية فيها .

إذ يعتمد مدى الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي على قوة ومتانة وفعالية الرقابة الداخلية ، وتعتبر نقطة الانطلاق الرئيسية للمدقق ، اذ تتحدد نطاق التدقيق على نتائج تقييم الرقابة الداخلية .

ولتحقيق هذه الأهداف أمكن التمييز بين ثلاث أنواع رئيسية لها ، تحقق كل منها أهدافا معينة بالاستعانة بوسائل معينه وفروعها الثلاث هي :

١-الرقابة الداخلية الإدارية : هي "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية " ومن وسائل أهدافها ما يلي :-

أ-الميزانيات التقديرية

ب-التكاليف المعيارية

ج_الرسوم البيانية

د-برامج تدريبية للمستخدمين

ه-دراسة الوقت والحركة

و-رقابة الجودة

ي-تقارير الأداء

فالرقابة الإدارية تتضمن البناء التنظيمي والإجراءات والوثائق المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى الترخيص بالعمليات مثل هذا الترخيص يعتبر إدارية يرتبط بصوره مباشرة بمسؤولية تحقيق الأهداف وتعتبر نقطة البداية لوضع ضوابط الرقابة المحاسبية على العمليات وترتبط أساليبها ووسائلها بطريقة غير مباشرة بالناحية المحاسبية ، إذ ترتبط بأقسام التشغيل الأصلية –إنتاج، مبيعات، تسويق .

٢-الرقابة الداخلية المحاسبية :- هي"خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المختصة أساسا ومتعلقة مباشرة بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات والبيانات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها "ومن أساليبها جميع الوسائل التي تؤدي إلى دقة وصحة تسجيل وتحليل وتبويب وتخصيص وعرض البيانات المحاسبية ومن أهمها:

١)إتباع طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات
٢)استخدام حسابات المراقبة الإجمالية
٣)تجهيز موازيين مراجعه شهرية
٤)مطابقة كشوف البنوك الدورية مع الدفاتر
٥)إتباع نظام الجرد المستمر
٦)اعتماد قيود التسوية من شخص لآخر مسئول
٧)وجود نظام مستندي سليم
٨)إتباع نظام التدقيق الداخلي
٩)إتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين وغيرهم

وتشتمل نظام تفويض السلطة مع العملاء أو الاعتماد والموافقة والتصديق والتنفيذ وفصل الواجبات الخاصة بمسك الدفاتر والتقارير المحاسبية عن تلك العمليات أو الاحتفاظ بها وبالأصول فضلا عن إجراءات الحماية المادية والتدقيق الداخلي للأصول

٣- الضبط الداخلي :- وهو خطة التنظيم وكل الطرق والوسائل المرتبطة بضبط ورقابة العمليات بطريقة تلقائية مستمرة، وذالك بمراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف أخر ،لضمان حسن سير العمل ومنع حدوث أخطاء أو تلاعب بالأصول والحسابات

ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات و الفصل بين المستويات الوظيفية المختلفة ، وترتيب تنفيذ ذلك بحيث لا يعهد إلى موظف بعملية كأمله من أولها إلى نهايتها

ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية والتدقيق الداخلي والإفراد

أ)علاقة الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية : أهم نواحي ارتباطها بها هي:

١-فصل عمليات المحاسبة عن العمليات الأخرى
٢-إعداد تقارير الأداء باستمرار وتوزيعها على المستويات الإشرافية المناسبة.
٣-استخدام حسابات الرقابة الإجمالية

٤-استخدام أدلة الدقة التلقائية باستمرار
٥-كتابة التعليمات والتوجيهات بوضوح
٦-توفير دليل الإجراءات تحت تصرف المستخدمين
ب)علاقة الضبط الداخلي بالتدقيق الداخلي: أهم ملامح ذلك هو
١-مراجعة وفحص دقة وملائمة النظام الداخلي
٢-مراجعة دورية للضبط الداخلي في التشغيل الفعلي
٣-توفير الإعلام الكافي عن وجود أساليب الضبط إلى داخلي
ج)علاقة الضبط الداخلي بالمستخدمين وأهمها
١-لا يمهد لموظف عملية كاملة
٢-تحديد المسؤولية تحديدا قاطعا بتعويض السلطة
٣-ضرورة اختبار الإفراد وتدريبهم بعناية فائقة
٤-تناوب الإفراد على الوظيفة المعينة-كلما أمكن ذلك عمليا
٥-حصول المسئولين على إجازاتهم السنوية بانتظام
٦-وجود نظام الحوافز والمكافآت فهي حوافز للموظف وحماية للمنشاة

- العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها:-

١. كبر حجم المنشاة وتعدد عملياتها وتعقدها وانفصال الملكية عن الإدارة
٢. تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارة الفعلية
٣. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة وسليمة
٤. مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشاة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام
٥. حاجة مؤسسات الحكومة وإداراتها إلى بيانات دقيقة
٦. تطور إجراءات التدقيق إذ تحولت عمليته إلى من كاملة تفصيلية إلى كاملة اختباريه

المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة:

١-خطة تنظيمية إدارية:يراعى في وضعها تسلسل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح حتى لا يكون هناك تعارض بين الاختصاصات ولا تداخل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة. حيث كبر حجم المنشاة وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى تفويض الاختصاصات والسلطات وتحديد المسؤوليات بوضوح ودقة

ويتوقف مدى نجاح أية خطة تنظيمية على ما يلي:-

١. مدى مرونتها لمقابلة أي تطور آو تغيير في المستقبل
٢. الدقة والوضوح في تحديد خطوط المسؤولية والسلطة للإدارات المختلفة
٣. استقالا بين إدارات الإنتاج والتشغيل وإدارات المحافظة على الأصول من جهة وبين الإدارات المحاسبية أي تحقيق الاستقلال الوظيفي :

أ)التنسيق بينها لرفع الكفاية الإنتاجية كل

ب)عملها متضامن ومتعاون في أطار الخطة العامة

ج)منع أي إدارة من المحاسبة على نتائج إعمالها

د)تحديد واضح للمسؤوليات داخل الإدارة أو القسم

ه)تفويض دقيق للسلطات المتناسبة مع أعباء المسؤوليات عن طريق

١-الخرائط التنظيمية ٢-كتيبات أو لوائح تنظيمية

٢-نظام محاسبي سليم:- يستند على مجموعه متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات روعي في وصفه المبادئ المحاسبية السليمة ، و مجموعة مستندات تفي باحتياجات المنشاة وتصميم لدورات مستنديه تحقق رقابة فعالة .

فكل عملية مالية يلزم مرورها بأربعة مراحل وذلك لتحقيق الرقابة الداخلية عليها وهي تفويض من الإدارات العليا لها وموافقة القسم عليها وتنفيذها بتجهيز مستنداتها وإثباتها في إدارة الحسابات ويجب التأكد من هذه المراحل لكل عملية في الإدارات المختلفة

وهنـاك معـايير متعـارف عليهـا يلـزم مراعاتهـا عنـد تصـميم السـجلات والمستندات أهمها:

١. بساطة ووضوح تصميم المستند أو السجل ليسهل مهمته
٢. خدمة المستند أو السجل عرضا معينا فيما يعتمد الإدارة تحقيقه
٣. مراعاة كافة استخدامات النموذج المحتملة لتقليل عددها المستعمل
٤. يكفل تصميمه تحقيق رقابة داخلية فعالة في مراحله المختلفة

كما يلزم مراعاة المتطلبات التالية عند إعداد دليل للحسابات:

أ- تسهيل إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة
ب- إن يتضمن الحسابات اللازمة التـي تعكس بشكل كـافي ودقيـق مفـردات القوائم المالية
ت- لكل وحساب مدلول دقيق يعبر بدقة عن مفرداته
ث- يتضمن تعليمات صريحة واضحة لبنود ومفردات كل حساب
ج- يتضمن حسابات مراقبة إجمالية
ح- يفصل بوضوح بين العناصر الرأسمالية والإرادية – نفقات وإيرادات
خ- يتضمن نظاما دقيقا لترقيم الحسابات.

ويقوم النظام المحاسبي على مجموعة من الدورات المستند يـة المرتبطـة بالمستند منذ مرحلة إنشائه ويختلف تصميم هذه الـدورات بـاختلاف المسـتندات وعملياتهـا المختلفـة ممـا يصـعب معـه وضـع تصـميم موحـد لـدورات مسـتنديه تطبق في كل الحالات .

٣-وصف دقيق للوظائف المختلفة:- تتوقـف كفايـة الرقابـة الداخليـة لذلك على حسن اختيار الكفاءات الملائمـة والصـالحة المتناسبـة لأعبـاء المسـؤوليات والسلطات المفوضة لها وهذا يتطلب تحليـل شـامل للوظـائف المختلفـة ووصـف دقيق لها وتحديد للمؤهلات العلمية والعملية اللازمة لشغل الوظـائف الشـاغرة .

٤-العناية بتدريب العاملين :- وذلك يوضح برنامج مرسوم لتدريب العاملين بما يري ضمن حسن اختيارهم ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة . وبما يكفل أداء العامل أو الموظف لمهام وظيفة بطريقة اقتصادية وكفاية اكبر في حدود الأنظمة والإجراءات الموضوعة .

٥-مستويات سليمة للأداء في جميع الإدارات والمستويات : وذلك لضمان الأداء في كل المراحل بما يكفل أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وضمان السير بالسياسات الإدارية الموضوعة في طريقها المخطط . ويتطلب ذلك ضرورة توضيح الخطوط التي بمقتضاها اعتماد العمليات والإجراءات المختلفة وتسجيلها لاو كذلك المحاسبة على الأصول والموارد .

٦- نظام دقيق لمراقبة الأداء :- ويعني مصاحبة وضع مستويات الأداء ومراجعة الأداء وتقييمه للتأكد من الالتزام لهذه المستويات وإتباع الإجراءات الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الأوضاع الخاطئة وتتم مراجعة مستويات الأداء إما بطريقة مباشرة عن طريق المراجعة التي يقوم بها المسئول على مرؤوسه وإما بطريقة غير مباشرة عن طريق أدوات الرقابة مثل التكاليف المعيارية والميزانيات التقديرية وتقارير الكفاءة والمراجعة الداخلية .

ثانيا :- التدقيق الداخلي :-

حيث يعتبر التدقيق الداخلي جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية بمعنى انه جزء من آلية تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، إضافة إلى إن التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل تقوم به الإدارة واقسم ما داخل المنشاة أو المنظمة .

أهدف التدقيق الداخلي :

١. فحص معالجة وتقييم الأنظمة المطبقة وفاعليها
٢. فحص معالجة وتقييم الأنظمة المطبقة وفاعليتها
٣. فحص كافة الأنشطة المختلفة ماليا وإداريا ومحاسبيا وتشغيليا، وتقييمها كأساس لخدمة الإدارة العليا ومصلحة النظام.

طبيعة عمل المدقق الداخلي :

يعتبر المدقق الداخلي أهم عنصر من عناصر المنظمة ، لأنه يكتع بطتبقة مالية وإدارية شاملة تؤهله لفحص كافة الأنشطة المالية والإدارية والمحاسبية والتشغيلية المختلفة التي تقوم بها المنشاة .

حيث يتم تقنية من قبل مجلس الإدارة واخذ صلاحياته من صلاحيات المجلس.

ثالثا :- العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :-

هي علاقة حتمية لابد منها ، فالطرفين بحاجة لبعضهما البعض وسوف نورد أهم البنود التي تفرق بين عمل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .

البند	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تدقيق مالي وأداري شامل	تدفق اختياري مالي فقط
نطاق العمل	فحص تفصيلي	فحص اختياري
الجهة التي يعمل بها	فحص تفصيلي	فحص اختباري
الجزء من التنظيم الذي يغطيه التدقيق	المنظمة (الإدارة)	المساهمين ،وكل مستخدمي القوائم المالية داخل أو خارج المنشاة
الأساليب المطبقة	التقييم المالي والإداري	التقييم المالي فقط
الاستقلال	معايير تطبيق داخلية وسياسات الإدارة	معايير تدفق دولية ومحلية
توقيت التدقيق	استقلال جزئي	استقلال كلي شامل
طريقة أداء برنامج العمل	مستمر باستمرار المنظمة	دوري وعند الحاجة
التأهيل	الإعداد من خلال الهيكل التنظيمي	إعداد البرنامج من خلال هيكل القوائم المالية المحاسبية فقط
	تأهيل أكاديمي ،وعملي في جميع أقسام المنظمة	تأهيل دولي ،محلي ،محاسبي

التحكم المؤسسي والبيئة الأردنية :

يواجه الأردن نفس التحديات التي تواجه دول العالم في موضوع تطبيق نظام حيد للتحكم المؤسسي وهو في الطريق نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي .

ويمكن تدعيم التحكم المؤسسي في الشركات والمؤسسات من خلال تعديل القوانين ومنها قانون الشركات وقانون هيئة الأوراق المالية وكذلك من خلال إصدار تعليمات للتقيد بأنظمة التحكم المؤسسي .

واستدعى النظر هنا إلى أهمية التدريب والتوعية لهذا الموضوع في جميع المحافل والفعاليات الاقتصادية في الأردن ذلك إن التحكم المؤسسي الجيد هو محصلة لتأدية الأدوار بشكل كامل من كل الإطراف ذات المصلحة وهم مجلس الإدارة ومدقق الحسابات وجهات الرقابة الحكومية والمساهمون بحيث تؤدي في النهاية غالى توطيد التحكم المؤسسي ويشمل ذلك مؤسسات القطاع العام أيضا وذلك من اجل المحافظة على مواردها وحقوق الخزينة.

ضرورة تعزيز التحكم المؤسسي في الأردن:

إذا حققت أي شركة أردنية عوائد مجزية على رأس المال لديها فهل سيتساءل أي من المساهمين عن كيفية تشكيل مجلس إدارتها أو كم مرة يعقد المجلس اجتماعاته السنوية ؟ وما إذا كان مجلس الإدارة هذا يشمل في عضويته مدراء مستقلين ؟ وهل هناك فصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي ؟ وهل يوجد لجنة تدقيق داخلية فعالة منبثقة عن مجلس الادراة؟ إن الإجابة هي بالضرورة نعم على كل هذه الأسئلة فإلى جانب المساهمين الحالين ، هناك العديد من أصحاب المصالح الذين سيتأثرون بعمل الشركة ولذلك نراهم متحمسين لمعرفة المزيد عن تكوين مجلس الإدارة وما إذا كان هذا المجلس والجهاز التنفيذي للشركة يأخذ في عين الاعتبار مصالح الموظفين والعملاء والمستثمرين المحتملين مستقبلاً والمجتمع المدني بشكل عام .ولقد أدرك العديد من مجالس إدارات الشركات أهمية مثل هذه الخطوة

ومدى تأثيرها على تعظيم قيمة المؤسسة وتحقيق عائد اكبر علـى حقوق المساهمين.

كـذلك أصـبح واضـحا للسـلطات الاشـرافيه ضـرورة وجـود قواعـد وإجـراءات تعـزز الـتحكم المؤسسـي للشـركات وتجعـل أسـواق رأس المـال الأردنيـة أكثر جاذبيـة للمستثمرين المحليين والأجانـب فـالمطلوب مـن مجـالس إدارة الشركات والأجهزة التنفيذية والهيئـات الرقابيـة لـيس فقط تسيير الشؤون المالية للشركات ولكن إدارة هذه الشركات بطريقة تضـمن بقائهـا وبـع الإعلان مؤخرا عن فضائح المحاسبين لـبعض الشـركات وإفلاس بعضـها الأخر سـواء فــي الولايــات المتحــدة أو فــي ارونــا أو فــي منطقــة الشــرق الأوســط .بــدأ المستثمرون يشككون بمصداقية العديد مـن الإدارات العليـا للشـركات وبمـدى فعاليـة مكاتـب تـدقيق الحسـابات ومؤسسـات تقيـيم المخـاطر والآراء القانونيـة للعديد من المحامين الـذين يفتـرض مـنهم جميعـا حمايـة حقـوق المسـاهمين ولقد طالب هؤلاء المستثمرون من الجهات الرقابية والتنظيمية بالسعي من اجل سـن قوانين وتعليمات صارمة تهدف إلى معاقبة المخالفين وتوفير الشـفافية والعدالـة والنزاهة في عمل الشركات .

منـذ بدايـة الثمانينـات وعنـدما تـولى رونالـد ايفـا الرئاسـة فـي الولايـات المتحدة ومارغريت تاتشر منصب رئاسة الوزراء في بريطانيا. وأصبح النظـر للحكومات على أنها العقبة إمام انفتاح الأسواق وحريتهـا ولـيس الحـل للمشـاكل التي تواجهها إذ إن بيروقراطيـة القطـاع العـام تعيـق روح المغـامرة التـي يتميـز بها النظام الرأسمال. غيـر انـه خـلال اقل مـن عـام وبعد انهيـار شـركات كبـرى مثل ارنون وآرثر أندرسون وغيرها اخذ المستثمرون يطالبون بتدخل أكثر مـن الحكومة لمراقبة الشـركات وفـرض نظـم إدارة وإشـراف أكثـر تشـددا للشـركات حيث إن رئيس مجلس إدارة الشركات الذي يكون في الغالب هو أيضـا الـرئيس التنفيـذي لـه كامـل حريـة التصـرف لوجـود مجلـس إدارة ضـعيف ومحـامون محتكون يوفرون له الغطاء القانوني وأسواق رأسمالية مساعدة.

من المسلم به أن أسواق رأس المال لاستطيع إن تعمل بشكل فعال إلا إذا توفر لها نظام محاسبة رفيع المستوى يعتمد على افلح الشفافية وتقوم هيئة الأوراق المالية الأردنية بتنظيم عمل البورصة بطريقة فعالة ومعنية غير إن عدد الشركات المساهمة التي تعاني من مشاكل سوء الإدارة تستوجب من السلطات الرقابية التفكير جديا بإدخال تنظيمات جديدة تتعلق بلجان التدقيق لمجالس إدارات الشركات المدرجة ومتطلبات إفصاح اشد صراحة وقد تجد هيئة الوراق المالية انه من الأهمية بمكان تشديد الرقابة على الشركات المدرجة في سوق عمان المالي والطلب من هذه الشركات إن تشمل مجالس إداراتها أعضاء مستقلين يعينون في لجان التدقيق التابعة لهذه الشركات ويكون لدى هؤلاء الأعضاء دراية في الأمور المالية على إن يتمتع نصفهم على الأقل بخبرة في المحاسبة والإدارة المالية .

ولكي يعتبروا أعضاء مستقلين فمن الضروري إن ليكونوا من كبار حملة أسهم الشركة أو إن يكون لهم علاقات عمل واسعة معها ولا يزال كبار المساهمين في العديد من الشركات الأردنية من العائلات الكبرى في المملكة حيث يسيطر إفراد هذه العائلة على الإدارة التنفيذية للشركة ويكون لهم تمثيل قوي في مجلس إدارتها مما يخلق تضارب بين مصالح الشركات ومصالح العائلة التي تسيطر عليها .إلا إن إدخال أعضاء مستقلين في مجالس إدارة الشركات لا يكفي لتعزيز نظم الإدارة فيها إذ ينبغي أيضا الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي للشركات .وهناك العديد من الشركات في الأردن يكون الرئيس التنفيذي هو أيضا رئيس مجلس الإدارة مما يعطيه السيطرة الكاملة على الشركة.وفي العديد من هذه الحالات نجد إن مجلس الإدارة يواجه صعوبة في مراقبة وتقييم أداء الرئيس التنفيذي وتحميله المسؤولية عن نتائج أعمال الشركة.واعتمدت معظم الشركات في كل من المملكة المتحدة واروبا وكندا واليابان الفصل بين منصب الرئيس التنفيذي

ومنصب رئيس مجلس الإدارة وقد اظهر استطلاع أجرته مؤخرا شركة مكنـزي إن ٧٠% مـن أعضـاء مجـالس الإدارة (٥٠٠) شـركة مـن كبـرى الشركات الأمريكية تؤيد أيضا الفصل بين المنصبين .

المشكلة في لجان التدقيق في معظم البنوك والشركات الأردنية إن إفراد هذه الشركات لم يعينوا في مجالس إدارة هذه الشركات أعضاء مستقلين بل لن معظمهم من كبار المساهمين أو يمثلون مصالح كبار حملة الأسهم إن فقدان لجان التدقيق للاستقلالية في مجال عملها يجعل قيامها بالمساءلة الحثيثة للإدارة اقل احتمالا وفي العادة تجتمع لجان التدقيق مرتين أو ثلاث مرات في السنة والقليل منها يهتم بمراجعة مفصلة ودقيقة للتقارير التي ترفعها لجنة التدقيق الداخلي للشركة ناهيك عن فهم وتحليل هذه التقارير المخايلة بالشكل الكافي للتأكد من عدم وجود أية خسائر أو تلاعب غير ظاهر كما إن عددا قليلا فقط من اللجان تتمتع بحق الاطلاع غير المشروط على سجلات شركتها وبالتالي فانه من المهم إن يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية وان يكونوا على دراية بالأمور المالية كما إن على لجنة التدقيق إن تجتمع مرة واحدة شهرياً على الأقل وان تتمتع بحق الاطلاع على بدون قيود على سجلات الشركة .

وقد تجد هيئة الأوراق المالية انه من الأهمية بمكان جعل احد متطلبات الإفصاح للشركة وجود لجنة تدقيق مستقلة فلو ترك الأمر للشركات فان معظمها لن يتبنى فكرة انضمام أعضاء إدارة مستقلين من ذوي الخبرة المالية إلى مجالس إداراتها .

إذا فشلت شركة ما بتحقيق الإرباح عاماً بعد عام كما يحصل مع العديد من الشركات الأردنية فان ذلك بالغالب يعود إلى سوء الإدارة والفساد وغياب القيادة الواعية ذات الرؤية الإستراتيجية الواضحة أكثر منه إلى التوتر السياسي الذي يشوب المنطقة وضعف النمو الاقتصادي المحلي ، لذا يجب على إدارة هذه الشركات إن لاستلقي اللوم على عوامل خارجية للتغطية على أخطائها بل

ينبغـي عليهـا إن تسـمي الأشـياء باسـمها وتفسـر للمسـاهمين الأسـباب الحقيقيـة لـرداءة الأحـوال خاصـة عنـدما تكـون هنـاك شـركات أخـرى منافسـة استطاعة إن تحقق نتائج جيدة بالرغم من أنها تعمل في نفس الظروف فإذا كـان الأمر يعود إلى سوء الإدارة فلا بد من تغيرها ، إما إذا كانت الإدارة كفئة وبقي التقصير فقد يكـون مـن الأفضـل للشـركة الإقـرار بأنهـا لـم تعـد مشـروعا مجـديا والعمـل علـى تصـفيتها اختياريـاً .ولابـد للسـلطات الرقابيـة مـن وضـع قـوانين صـارمة بهـذا الشـأن بحيـث يصـبح تغييـر الهيئـة الإداريـة ذات الأداء السـيئ إلزاميا.

وقـد يكـون مـن الصـعب العثـور علـى المرشـحين ذوي الكفـاءة المطلوبـة للعمل كمدراء مستقلين في مجالس إدارة الشركات الأردنية . ويمكن الاسـتعانة بالرؤساء التنفيذيين السابقين والأكاديميين وكبار موصـفي الحكومـة المتقاعـدين للعمل كأعضاء مجلس إدارة مستقلين على إن بكاف أو ماليين مقابل ذلك الجهد .

كما أن الشركات بحاجة إلـى وجـود لجـان تـدقيق فعالـة وان الفصـل بـين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي يجب إن لايكون هناك تـداخل بـين النشـاطات الائتمانيـة للبنـوك التجاريـة والإعمـال المنـاط ببنـوك الاسـتثمار المتعـارف عليهـا عالميـا" ولتـي تشـمل دراسـات تقيـيم الشـركات والاكتتـاب فـي الإصـدارات الجديدة من أسهم وسندات وتسويق هذه الإصدارات ودمـج وحيـازة الشـركات وأعمـال إدارة المحافظـة وغيرهـا وإذا لـم تقـم السـلطات الرقابيـة فـي الأردن بإدخـال القواعـد والإجـراءات الأزمـة لتعزيـز الـتحكم المسـيء لشـركات وإجبارها على الالتزام بهذه القوانين فستشجع المتعاملين في هذه الأسـواق علـى الاستثمار في مكان آخـر فمـن طبيعـة رأس المـال إن يتوجـه إلـى الأسـواق التـي يوجد فيها قوانين استثمار أكثر وضوحا" وشركات تتبع نضام مسائلة وتدقيق

وإفصاح أكثر شفافية وهيئات رقابية تعمل على تطبيق القوانين وتحمي مصالح المساهمين

النتائج والتوصيات :

النتائج : من خلال دراستي الموضوع التحكم المؤسسي في الشركات تبرز بما يلي

١. تعضيهم القيمة السوقية وتحقيق عائد مجزي للشركات
٢. طمئنه المستثمرين وتدعيم الثقة في السوق رأس مالي وفي الشركات والمؤسسات
٣. النهوض بالاقتصاد الوطني فنجاح الشركات يؤدي إلى إنعاش الاقتصاد الوطني بشكل عام .
٤. مساعدة أسواق رأس المال إن تعمل بشكل فعال .
٥. الهروب من شبح انهيار الشركات الذي دهر خلال التسعينات من قرن الماضي .

التوصيات :

بعد التعرض لتحكم المؤسسي من عظيم الفائدة أدعو إلى ما يلي للحصول على نضام جيد لتحكم المؤسسي .

١. ضرورة وجود نضام محاسبي سليم في الشركات وكذلك تعين لجان تدقيق ذات كفاءة ويجب إن تكون مستقلة عن إدارة الشركة .
٢. الاهتمام بالهيكل التنظيمي للشركات ، وإدخال أعضاء مستقلين في مجالس إدارة الشركة .
٣. الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي للشركة
٤. الاستفادة من الرؤساء التنفيذيين والكادحين وكبار موصفي الحكومة المتقاعدين للعمل كأعضاء مجلس إدارة.
٥. ضرورة إتباع الشركات نضام مسالة وتدقيق وإفصاح أكثر شفافية وتعمل على تطبيق القوانين وتحمي مصالح المساهمين .

٦. ضرورة وجود سلطات للإشراف على الحكم المؤسسي في الشركات
٧. ضرورة وجود قواعد وأجرءات تعزز الحكم المؤسسي في الشركات
٨. ضـرورة وجـود جهـاز للرقابـة الداخليـة فـي الشـركة كذلك لجـان لتـدقيق الداخلي
٩. ضرورة الفصل ما بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية
١٠. إيجـاد لـوائح رسـمية بطلـب مـن الشـركات الإجابـة عليهـا لمعرفـة مـدى تطبيقها لمبادئ لتحكم المؤسسي

الفصل الخامس

ضوابط التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات المحاسبية

يتميز عالمنا المعاصر بدرجة عالية من التعقيد والتشابك والتغير خاصة في الأمور الاقتصادية والمالية والمحاسبية وتدقيق الحسابات، وذلك نتيجة للتطورات التكنولوجية المتصارعة والمتلاحقة في أساليب وأدوات الإنتاج، وأساليب ووسائل الاتصال ونظم المعلومات ونقلها،إضافة إلى ظهور الأشكال التنظيمية الجديدة، والشركات المتعددة الجنسية، مما زاد من حدة المنافسة وخطورتها الأمر الذي يستلزم اتخاذ قرارات سريعة وفاعلة، حتى تتمكن المنظمة من الاستمرار في التنافس والحفاظ على ميزاتها في السوق، مما يتطلب توفر معلومات حديثة ودقيقة، تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

إن هذا الأمر يتطلب بناء نظام معلومات يهدف إلى تحديد نوع وحجم البيانات، وكيفية جمعها ومعالجتها وتحليلها، ووجود الرقابة الفاعلة عليها، وتدقيق مخرجاتها عندما تتحول البيانات الخام إلى معلومات مفيدة وموثوق بها لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

وفي اعتقادنا أن الضوابط الرقابية بالنسبة لبيئة نظم المعلومات يجب أن تغطي الجوانب التالية:

أ. التصميم من اجل نمو الضوابط الرقابية في المنظمة.

ب. الاستعمال السلس للضوابط الرقابية.

ج. الأهلية التكنولوجية من أجل الاستخدام الأفضل للضوابط الرقابية.

د. يجب ألا يتولد عن الضوابط الرقابية تكاليف غير مباشرة غير ضرورية ، أو يتولد عنها تأثير على الأداء أو القدرة الاستيعابية أو الوظيفية.

ويجب تصميم وتطبيق إطار رقابي يحدد طريقة الوصول المناسب للبيانات، على أن يتميز بسهولة إدارته وتدقيقه، كما يجب أن يكون مصمما للاستجابة إلى أي تغييرات تحدث في بيئة الأعمال .

مجالات الخدمات التدقيقية :

لقد أصبحت ثورة المعلومات والتكنولوجيا (صناعة المعلومات) أحد أهم الصناعات الحديثة في الوقت الحاضر، فهي تقف وراء نجاح الشركات وتعطيها القوة والاستمرارية والمنافسة. مما أثار الحاجة إلى ضوابط رقابية للحد من المخاطر الجديدة الناجمة عن التطورات الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات. ومن اجل نجاح عمليات التدقيق والضوابط الرقابية، فلا بد من تكامل الخدمات التدقيقية والضوابط الرقابية في بيئة نظم وتكنولوجيا **المعلومات وذلك من خلال المجالات التالية :**

١. تدقيق تكنولوجيا المعلومات.
٢. التدقيق التشغيلي (الشامل).
٣. التدقيق المالي.
٤. تدقيق الالتزام.
٥. تقييم (تقدير)المخاطر.
٦. مراجعة الرقابة الداخلية .
٧. رقابة التقدير الذاتي.
٨. مساعدة التدقيق الداخلي والخارجي.
٩. النظام المحاسبي.
١٠. تقييم نظام المعلومات المحاسبية وتصميمه وتطبيقه.

تدقيق تكنولوجيا المعلومات

تعتبر تكنولوجيا المعلومات جزءا حساسا في معظم استراتجيات الأعمال في الأسواق العالمية المنافسة، وهناك عوامل عديدة تشير إلى توسع في عالم تكنولوجيا المعلومات والتي تضع مطالب اكبر على بيئة الرقابة بخصوص تكنولوجيا المعلومات، وان مثل هذا الأمر يحتاج إلى تخفيف المخاطر وتكاليف الرقابة المتعلقة بها في بيئة تكنولوجيا المعلومات غير المتنبأ بها، ومن هنا جاءت أهمية التأكيد على أفاق المعلومات، ووجود

الضـوابط الرقابيـة الفاعلـة علـى بيئـة تكنولوجيـا المعلومـات. ويجـب أن تصمم خدمات تدقيق تكنولوجيا المعلومـات للأطراف العديدة التـي تستخدمها والمديرين والمدققين وملاك المشروع. كما يجب إن تسـهل الضـوابط الرقابيـة وتقدم الفرصـة إلـى إعـادة هندسـة تطبيـق البيئـة الرقابيـة القائمـة، الأمـر الـذي يتطلب مراجعة شاملة وإعادة تصميم للضوابط الرقابية.

ونعتقد بان التكامل يجب أن يبنـى مباشره فـي عمليـات منظمـة الأعمـال عن طريق إنشاء قاعدة تكنولوجية مستقرة من اجل معالجة المعلومات الموثوق بهـا وفـي الوقـت المناسـب، وتطبيـق إطـار متكامـل مـن اجـل تعظـيم مثـل هـذا التكامل، وإنشاء وتطوير معايير منسقة والتي تضمن موثوقيه البيانات وتوفرها .

ويمكن القول بأنه لا توجد منظمتين تتقاسمان أهداف رقابيـة متطابقـة أو تتعـرض لـنفس المخـاطر، كمـا انـه لا يتـوفر نفـس المـوارد لهمـا للتعامـل مـع المواضيع الرقابية. ومع ذلك، فان جميـع المنظمـات ترغـب فـي وجـود ضـوابط رقابيـة فاعلـة وبكلفـة متدنيـة نسبيا (الكلفـة المعقولـة لبيئـة الرقابـة). وهنـا تقـع مهمـة التـدقيق والضـوابط الرقابيـة حيـث ينصـب التركيـز علـى تفهـم المتطلبـات والمخاطر وتطبيق آلية ألامان والرقابة والعمليات التدقيقية .

التدقيق التشغيلي

يتضـمن التـدقيق التشـغيلي (الشـامل) مراجعـة الطـرق والإجـراءات التشـغيلية للمنشـاة مـن اجـل تحديـد كفاءتـها وفاعليتهـا، وذلـك مـن اجـل تقـديم التوصيات لتحسين الإجراءات. والتدقيق التشـغيلي غالبـا مـا يتضـمن مراجعـة السياسـات فـي المجـالات التـي يجـب أن تعمـل بكفـاءة مـن اجـل تلبيـة أهـداف الشركة (الفاعلية) وتحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن وبالطريقة الأقل هدراً للموارد (الكفاءة) .

وحيث يمكن للسياسة أو الإجراء أن يكونا فاعلين وكفؤين ، ولكن على مدار المدى الطويل يمكن أن تكون غير اقتصادية، لذا لابد من الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المنافع المتعلقة بالسياسة أو الإجراء تزيد عن تكلفتها أم لا

التدقيق المالي

إن احد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم بالتدقيق المالي التقليدي، وينتج عن هذه التدقيقات تقارير تظهر ما إذا كانت المعلومات المالية التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجية مثل الدائنين وكذلك الإدارة بعدالة. ويمكن أن تشمل خصائص التدقيقات المالية **الأتي :**

- أن يكون هدف التدقيق المالي إضافة المصداقية لتمثل الإدارة في القوائم المالية.
- إن المدقق شخص مستقل عن أدارة المنشاة.
- تكوين المدققين لأرائهم على أساس العدالة الشاملة، وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما للقوائم المالية، وذلك على أساس الاختيار الاختباري.
- في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة، فان التدقيق المالي يمكن أن يقدم تأكيداً معقولا بان القوائم المالية خالية من التحريف المادي .

تدقيق الالتزام (التطابق)

إن خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقته مع بعض المعايير الموضوعة مسبقا. وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام والتي يمكن ان تكون بحاجة إلى مراجعة، وتشمل الآتي :

- تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعة مسبقا من قبل الإدارة.
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.

تقييم (تقدير) المخاطر

يعتبر تقدير المخاطر مسالة حساسة للإدارة. وهناك بعض القوانين كما هو الحال في أمريكا تتطلب تقدير سنوي للمخاطر لبعض البنوك، كما أن المبادئ الجيدة للإدارة تشجع ذلك في صناعات وقطاعات أخرى، وأي تهديد لتحقيق استراتجيات وأهداف منظمة الأعمال هو مخاطر للأعمال التجارية. وبينما يمكن تخفيض المخاطر من خلال الضوابط الرقابية، فإنه لا يمكن استبعاد هذه المخاطر بشكل كامل، ولكن مع وجود عملية تقييم فاعلة للمخاطر وضوابط رقابية ذات محتوى اقتصادي بخصوص المخاطر، فإن الإدارة تستطيع أن تحقق مدى مقبول للتعرض للخسارة، وتقييم المخاطر يعتبر مسالة مكملة ومسؤولية مستمرة للإدارة، وذلك بسبب أن الإدارة لا تستطيع وضع أهداف وتفترض سهولة تحقيقها، وعملية تقييم المخاطر يجب أن ينظر إليها من منظور علاقتها بالنسبة للتغير والفرص والأهداف والضوابط الرقابية، وهو التقييم الذي يختبر التهديدات - ليس فقط للأداء المالي والرقابة، ولكن أيضا بالنسبة لاستراتيجيات المنظمة وأهدافها، والمخاطر هي صورة لمرآه الفرصة .

- ويمكن تمييز **المخاطر** بما يلي:

- المخاطر الإستراتيجية: وهي تلك المخاطر التي تتعلق بعمل الأشياء الخطأ.
- المخاطر التشغيلية: وهي تلك المخاطر التي تتعلق بعمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الخطأ.
- المخاطر المالية: وهي تلك المخاطر التي تتعلق بفقدان الموارد المالية أو حدوث التزامات غير مقبولة.
- مخاطر المعلومات: وهي تلك المخاطر التي تتعلق بالمعلومات غير الصحيحة أو غير الملائمة، ونظم ليست ذات مصداقية وتقارير غير صحيحة أو تقارير مضللة .

- وعلى المدققين والضوابط الرقابية المساعدة في الأمور التالية:
- تحديد وتشخيص المخاطر الرئيسية للأعمال: انه من الصعب إنشاء إطار لمخاطر الإعمال والذي ينظم ويعطي الأولوية ويقدم لغة مشتركة للتفكير حول المخاطر ويقدم أيضا هيكلا لجعل إدارة المخاطر عملية مستمرة.
- تقييم اثر واحتمالية المخاطر: أن بعدي المخاطر يتمثلان بأثرهما المحتمل على تحقيق الأهداف واحتمالية حدوثها . وقياسها على الأقل على أساس الخبرة الذاتية .
- التصرف على أساس تقييم مخاطر الأعمال: يمكن تجميع استراتجيات الاستجابة في ثلاث مجموعات عريضة وهي:

* تجنيب المخاطر (تأثير أعلى ، احتمالية أعلى).
* تخفيف المخاطر من خلال الأنشطة الرقابية والتامين.
* قبول المخاطر (تأثير أدنى ، احتمالية أدنى).

- المراقبة ومقياس الأداء : استخدام التكنولوجيا من اجل المساعدة في تسهيل عملية مخاطر التوثيق والضوابط الرقابية، والالتزام بالضوابط الرقابية الذاتية، وإنتاج تقارير الإدارة .

التحديات الجديدة لمخاطر التدقيق

تفرض نظم معالجة البيانات الحديثة تحديات لمخاطر جديدة لعملية التدقيق، ولما كان من الممكن القيام بتدقيق القوائم المالية بواسطة تقييم ومراقبة الضوابط الرقابية على أساس العمليات والنظم المحاسبية الورقية، فقد تحولت منشآت الأعمال وبدرجة متزايدة نحو العمليات والنظم المحاسبية الالكترونية. وقد قدمت النشرة ٩٤ (Statement of Audit Standards (SAS ٩٤) (نشرة معايير التدقيق رقم ٩٤) إرشادا حول كيفية تجميع القرائن الثبوتية الكافية في بيئة العمليات الالكترونية.

إن المستندات المستخرجة من الحاسوب، والإثباتات الالكترونية تختلف عن الإثباتات الورقية

(الأسلوب التقليدي) من حيث: صعوبة التغيير والتبديل، وكفايتها لإثبات المصداقية، وكمال المستندات، ودليل المصادقات، وسهولة الاستعمال والوضوح.

إن الضوابط الرقابية الداخلية تتأثر بكل من مجلس إدارة المنشأة، والإدارة، وغيرهم من الموظفين من أجل تقديم تأكيد معقول لتحقيق ثلاثة أهداف (١) إبلاغ مالي موثوق به (٢) عمليات تشغيلية كفؤة وفاعلة (٣) الالتزام والتوافق مع القوانين والتشريعات المطبقة سارية المفعول، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الضوابط الرقابية الداخلية حول حماية الأصول ضد الامتلاك غير المصرح به واستخدامها والتخلص منها غالباً ما تشتمل على ضوابط رقابية تتعلق بأهداف الإبلاغ المالي والعمليات التشغيلية.

وتتكون الضوابط الرقابية من خمسة مكونات متداخلة وهي :

١. البيئة الرقابية ٢. تقييم المخاطر

٣. رقابة الأنشطة ٤. المعلومات والاتصال

٥ . المراقبة

تدقيق نظم المعلومات

تتمثل وظيفة تدقيق نظم المعلومات بمراجعة الضوابط الرقابية للإدارة المطبقة على الأمان والصحة والموثوقية وفاعلية استخدام موارد تكنولوجيا المعلومات. وهناك خمسة أنواع مختلفة للتدقيق بواسطة تدقيق نظم المعلومات وهي: (١) التطبيق (٢) التطوير (٣) عمليات الحاسوب
(٤) الإدارة (٥) التكنولوجيا.

(١) التطبيق :

إن الهدف من مراجعة التطبيق هو من أجل التأكيد بأن الضوابط الرقابية موجودة لتقديم تأكيد معقول بأن العمليات تامة وصحيحة ومسجلة بشكل صحيح وبالتوقيت المناسب. ومن أجل القيام بذلك يقوم المدقق بمراجعة تطبيقات مدخلان الضوابط الرقابية، والضوابط الرقابية للمعالجة، والضوابط الرقابية للمخرجات، والضوابط الرقابية وحرية الوصول إلى المعلومات.

(٢) التطوير :

إن الهدف من مراجعة التطوير هو المساهمة في مشاريع قبل وخلال تنفيذها وذلك لضمان بأن ضوابط رقابية وآمنة قد وضعت في النظام، وأن الاهتمامات قد تم التطرق إليها قبل اكتمال النظام.

(٣) العمليات التشغيلية :

يتعلق تدقيق العمليات التشغيلية ببيئة عمليات نظم المعلومات والتي تتعلق بجميع التطبيقات. ويتم ذلك من أجل تقييم البيئة الرقابية الشاملة، حيث أن وجود ضعف رقابي عام يمكن أن يؤثر على جميع التطبيقات.

(٤) الإدارة:

يركز التدقيق الإداري على تنظيم نظم المعلومات وممارستها الإدارية والتي يمكن أن تؤثر على جميع التطبيقات، ويتم هذا أيضا من أجل تقييم البيئة الرقابية الشاملة.

(٥) التكنولوجيا :

إن الهدف من تدقيق التكنولوجيا هو مراجعة تكنولوجيا معينة تستخدم بواسطة نظم المعلومات والتي يمكن استخدامها في تطبيقات متعددة. وهذا الأمر يساعد في تقييم البيئة الرقابية الشاملة للتطبيقات.

مراجعة التدقيق الداخلي

يتكون التدقيق الداخلي من خطة التنظيم وجميع الطرق والمقاييس المتبناة داخل منظمة الأعمال من اجل حماية أصولها، وفحص دقة وموثوقية بياناتها المحاسبية وتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتصاق والتقيد بالسياسات الإدارية الموضوعة مسبقا. ويجب أن يأخذ أسلوب التدقيق أهمية نظم المعلومات والهياكل الرقابية .

رقابة التقدير الذاتي

أن المسؤولية الأساسية للضوابط الرقابية المالية والالتزام ينظر إليها على أنها تعود إلى المراقب المالي أو المدققين الخارجيين والداخليين ويعتبر المديرين في بيئة الأعمال مسئولين عن الاستخدام المناسب للموارد التي أوكلت إليهم والرقابة عليها. وفي اغلب الحالات، يقوم المديرين بمراقبة عملياتهم على أساس يومي، فهم يعرفون عملياتهم بشكل أفضل من أي شخص أخر ويكونوا في وضع أفضل لتقييم المخاطر ومعالجتها بالكلفة الفاعلة بما في ذلك مخاطر الالتزام.

تطبيق وإدارة تكنولوجيا المعلومات في التدقيق

شهدت السنوات الأخيرة من هذا العصر تطورات هائلة ومهمة في عالم تكنولوجيا المعلومات وما نتج عنها من سهولة في تخزين المعلومات، والتعامل معها، حتى أصبحت قواعد البيانات والمكتبات الالكترونية مليئة بكم هائل من المعلومات والبيانات من خلال أجهزة الاتصال المتطورة، الأمر الذي سهل عملية تبادل المعلومات وتوفرها في أي جزء من أجزاء العالم. وإن تطبيق وإدارة تكنولوجيا المعلومات في التدقيق تتمثل بما يلي:

- تطبيق استخدام تكنولوجيا المعلومات.
- تحديد متطلبات وحلول تكنولوجيا المعلومات.
- تطبيق الاستخدام الفعلي لتكنولوجيا المعلومات.

١. تزويد التدريب الفاعل.

٢. تزويد الدعم الفاعل.

٣. رسم الخطط لتخفيض مقاومة الابتكار.

- تحديد نجاح استخدام تكنولوجيا المعلومات.

١. الإجراءات التصحيحية .
٢. معايير القياس.

- إدارة استخدام تكنولوجيا المعلومات .

١. نتائج صحيحة .
٢. رقابة المنافذ للمعلومات.
٣. الاستقلالية والأمان.
٤. الكفاءة.
٥. التعاون بين موظفي نظم المعلومات.

- التخطيط من اجل استخدام تكنولوجيا المعلومات للقيام بعملية التدقيق.

الأدوات والأساليب الفنية المحو سبة للقيام بالتدقيق

يمكن تلخيص الأدوات والأساليب الفنية المحو سبة من اجل مراجعة التطبيق وبيانات نظم الأعمال بما يلي :

- استرجاع وتحليل البرامج.
- اختبار وفحص الأساليب الفنية للعمليات.
- تطبيقات فنية آخري.

 وفيما يلي ملخصا للخطوات اللازمة لتطوير الأساليب الفنية المحسوبة للتدقيق :

- تطوير أسلوب فني محوسب للتدقيق .
- تحديد الجدوى .
- التخطيط.
- التصميم.
- الترميز والفحص .

- التطبيق .
- المتابعة.

□ تتلخص اعتبارات التدقيق في النقاط الأربع التالية :

١. سلامة وأمان النظام .
٢. المسؤولية والكفاءة والفاعلية .
٣. الإجراءات الرقابية بالنسبة للتغير في نظام البرمجيات .
٤. التخطيط للطوارئ وإرجاع الأمور إلى طبيعتها.

المخاطر والضوابط الرقابية

من أجل تقييم الضوابط الرقابية الداخلية بشكل فاعل من أجل هدف تخفيض قرائن التدقيق المخططة، يجب على المدققين تفهم مفاهيم الرقابة الداخلية الرئيسية ورقابة المخاطر. وفيما يلي البيانات المرتبطة بالمخاطر :

- تصميم غير فاعل .
- تكرار للبيانات.
- تصميم غير كفء .
- علاقات تعريفات غير صحيحة .
- بيانات غير متسقة.
- نقص الوضوح أو التعريفات .
- نقص سلامة وصحة البيانات .
- نقص الملكية المناسبة .

□ أما الضوابط الرقابية المرتبطة بالبيانات فإنها تتلخص بما يلي :

- الضوابط الرقابية لقاعدة البيانات والملفات .
- قواعد التحرير والإثبات.
- ملكية البيانات والمسؤولية .
- اختبارات الأمانة والكمال .

- □ المخاطر المرتبطة بعملية قاعدة البيانات
- أداء غير كف أو فاعل .
- الفشل في رقابة التحديث المتزامن .
- الفشل في المحافظة على الأمانة المرجعية .
- الدخول غير المصرح به للبيانات .
- عدم القدرة على الاستعادة .
- نقص المسؤولية أو التتبع .

□ الضوابط الرقابية وعملية قاعدة البيانات المرتبطة بها :

- فصل الواجبات .
- صور الأمان للدخول إلى المعلومات .
- التغيير في الإجراءات الرقابية .
- نسخ ثنائية للبيانات .
- اختبارات الاعتمادية.
- تتبع اثر الأحداث.
- تصليح وإعادة تنظيم قاعدة البيانات .

□ وتطبق في هذه الحالة الأساليب الفنية للتدقيق وتتمثل بما يلي :

- استخدام نظام إدارة قاعدة البيانات وأدوات التدقيق.
- تدقيق الأساليب التقنية للبرمجيات .
- مراجعة التحويل إلى امتيازات قاعدة البيانات.
- التحقق من صحة المحتوى .
- مراجعة الإجراءات التشغيلية لتدقيق قاعدة البيانات .
- مراجعة مخططات فشل قاعدة البيانات وإجراءات الاستعادة.
- مراجعة منهج التطوير والصيانة.
- مراجعة ملاءمة الضوابط الرقابية الداخلية .

- تحديد ما إذا كانت حاجات المستخدم قد تمت تلبيتها .
- فحص التطابق والالتزام بعملية تطوير النظم.
- فحص التطابق والالتزام بمعايير النظم والبرمجة.
- تقديم المشورة حول أساليب الرقابة .
- تحديد المتطلبات لمعايير النظم والبرمجة .
- تقييم عملية تطوير النظم الشاملة .
- دراسة مدى ارتباط التدقيق الداخلي في تطوير النظم وصيانتها.

النشرات المتعلقة بتحسين الرقابة الداخلية والابلاغ عنها

لقد تزايد الاهتمام المخصص للرقابة الداخلية من قبل المدققيين أو المديرين، والمحاسبين والمشرعين، وقد صدرت في الولايات الأمريكية خمس وثائق حديثة كانت نتيجة الجهود المستمرة من أجل تعريف، وتقييم، وتحسين الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها وهي :

١- The Information System Audit and Control Foundation's COBIT

(Control Objectives for Information Technology) .

منظمة الرقابة والتدقيق المتعلقة بنظام المعلومات (أهداف الرقابة وتكنولوجيا المعلومات) .

٢- The Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Audit ability and Control (SAC) .

رقابة وتدقيق الأنظمة الخاص بقسم الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي.

٣- The Committee of Sponsoring Organizations of the treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework (COSO) .

لجنـة المنظمـات الراعيـة لإطـار الرقابـة الداخليـة المتكامـل التـابع للجنـة تريدونـي .

٤- The American Institute of Certified Public Accountant's Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit (SAS ٥٥) , as Amended by Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit : Amendment to SAS ٥٥ (SAS ٧٨) .

دراسة هيكلة الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية (المعهد الأمريكـي للمحاسـبين القـانونيين) معيـار التـدقيق رقـم ٥٥ كمـا هـو معـدل بدراسـة هيكلـة الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية تعديل المعيار ٥٥ (٧٨) .

وفيما يلي عرض موجز لهذه النشرات:

أولاً: تقرير COBIT

لقد كيفت وثيقة (COBIT) تعريفها للرقابة من الوثيقـة (COSO) علـى أن السياسـات، والإجـراءات، والممارسـات، والهياكـل التنظيميـة تُصـمم لتزويـد تأكيـد معقـول بـأن أهـداف منظمـة الأعمـال سـوف تتحقـق، وأن الأهـداف غيـر المرغوب فيها سوف تمنع أو تكتشف ومن ثمّ تصحح.

أمـا بالنسـبة لمصـادر تكنولوجيـا المعلومـات فقـد صـنفت (COBIT) مصـادر تكنولوجيا المعلومات على أنها البيانات، وتطبيق النظم، والتكنولوجيـا، والإمكانيات التسهيلية، والأشخاص. وقد عرفت البيانـات فـي مفهومهـا الواسـع بأنها لا تحتوي فقط على الإعداد والمراجع والتواريخ ولكن أيضاً على الأشـياء مثل الرسوم البيانية والصوت.

ومـن أجـل تحقيـق أهـداف المنظمـة، تحتـاج المعلومـات أن تتطـابق مـع معـايير معينـة والتـي ذكرتهـا (COBIT) علـى أنهـا متطلبـات المنظمـة مـن المعلومات، وهي الجودة ومسؤولية الائتمان والأمان. ومن هذه المتطلبات

الواسعة استخرج التقرير سبع مجموعات متداخلة للمعايير لغرض تقييم مـدى درجـة تلبيـة مصـادر تكنولوجيـا المعلومـات لمتطلبـات المنظمـة مـن المعلومـات. وتـتلخص هـذه المعـايير بالفاعليـة، والكفـاءة، والسـرية، والكمـال، والوجـود، والالتـزام والتطـابق، وموثوقيـة المعلومـات. كمـا صـنفت الوثيقـة عمليات تكنولوجيا المعلومات في أربعة مجـالات وهـي (١) التخطيط والتنظيم (٢) الامتلاك والتنفيذ (٣) التسليم والمساندة (٤) المراقبة.

وقد اشـتملت وثيقـة (COBIT) علـى تعـار يـف لكـل مـن أهـدف الرقابـة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات. وذلك ضـمن أربعـة مجـالات للعمليـات، و ٣٢ بيان رقـابي عالي المستوى لهذه العمليـات، و ٢٧١ هـدف رقـابي ذكـر فـي هـذه العمليات الاثنين والثلاثين، وإرشادات تدقيق ربطت مع الأهداف الرقابية.

ثانياً: تقرير SAC:

لقد عرف تقرير (SAC) نظام الرقابة الداخلية ووصف مكوناته، وقدم عـدة تصـنيفات للضـوابط الرقابيـة، كمـا وصـف أهـداف الرقابـة والمخـاطر، وعـرف دور المـدقق الـداخلي. وقـد قـدم التقريـر إرشـادا بالنسـبة للاسـتخدام، والمعالجة، وحمايـة مصـادر تكنولوجيـا المعلومـات، كمـا نـاقش أثـار الاحتسـاب مـن قبـل المسـتخدم النهـائي، والاتصـالات والتكنولوجيـا الجديـدة. وقـد عـرف التقريـر نظـام الرقابـة الداخليـة علـى أنـه " مجموعـة مـن العمليـات والوظـائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشـخاص الـذين اجتمعـوا معـاً أو تـم فصـلهم مـن أجل ضمان تحقيق الإغراض والأهداف.

وقد ركز التقرير على دور وأثر نظـم المعلومـات المحسـوبة علـى نظـام الضوابط الرقابية الداخلية. وقد ركز على الحاجة غالى تقييم المخـاطر، والأخذ بعين الاعتبـار التكـاليف والمنـافع، وبنـاء ضـوابط رقابيـة فـي الـنظم بـدلاً مـن إضافتها بعد التطبيق. وبموجب (١) بيئـة الرقابـة (٢) الـنظم اليدويـة والمؤتمتـة (٣) الإجـراءات الرقابيـة. وتشـمل بيئـة الرقابـة علـى الهيكـل التنظيمـي، وإطـار الرقابة، والسياسات والإجراءات، والتأثيرات الخارجية. وتتكون النظم

المؤتمتة من نظم وتطبيقات البرمجيات (Software) ، وقد قدم التقرير خمس خطط تصنيفية للضوابط الرقابية الداخلية في نظم المعلومات: (١) المانعة والكاشفة والمصححة (٢) الاختيارية وغير الاختيارية (٣) التطوعية والإجبارية (٤) اليدوية والمؤتمتة و (٥) التطبيق والضوابط الرقابية العامة.

تركز هذه الخطط على متى تطبق الرقابة، وما إذا كان بالإمكان تخطي الرقابة في البرمجيات. أما بالنسبة لأهداف الرقابة والمخاطر، فان المخاطر تشتمل على الاحتيال والأخطاء والاختلافات في الإعمال، والاستخدام غير الكفء والفاعل للموارد.

فالأهداف الرقابية تخفض من هذه المخاطر وتضمن وتأكد تمام وسلامة المعلومات والتزامها بالقوانين الرقابية بالنسبة للمتدخلات والعمليات التشغيلية والمخرجات والبرمجيات. أما مقاييس الأمان فتشمل الضوابط الرقابية للبيانات والأمور المتعلقة بالالتزام والتطابق والتوافق مع القوانين والتشريعات، والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، والسياسات والإجراءات الداخلية.

أما بالنسبة لدور ومسؤوليات المدققين الداخليين فتشمل ضمان وتأكيد ملائمة نظام الرقابة الداخلية، ومصداقية البيانات، والاستخدام الكفء لموارد المنظمة. كما أن المدققين الداخليين مهتمين أيضاً بمنع واكتشاف الغش والاحتيال، وتنسيق الأنشطة مع المدقين الخارجيين.

إن تكامل مهارات التدقيق ونظام المعلومات، وتفهم تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية التدقيق مسألة ضرورية بالنسبة للمدقين الخارجيين. فهؤلاء المهنيون يؤدون الآن عمليات التدقيق المالي والتشغيلي ونظم المعلومات.

ثالثاً: تقرير (COSO)

عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية ووصف مكوناته وقدم المعايير التي يمكن تقييم النظم الرقابية على أساسها. وقد عرض التقرير إرشادا للتقرير العام عن الرقابة الداخلية، كما قدم المواد التي يمكن إن

يستخدمها كل من الإدارة والمدققين وغيرهم من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية. وكان الهدفين الرئيسيين للتقرير هما (١) إنشاء تعريف عام للرقابة الداخلية والذي يخدم العديد من الإطراف و (٢) تقديم معيار والذي على أساسه تستطيع المنظمات تقييم نظمها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن بها تحسين هذه النظم.

وقد عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية :

- ❖ كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
- ❖ موثوقية الإبلاغ المالي.
- ❖ الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

أما بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية فإنه يتكون من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها البعض وهي : (١) بيئة الرقابة (٢) تقييم المخاطر (٣) الأنشطة الرقابية (٤) المعلومات والاتصالات و (٥) المراقبة.

وتزود بيئة الرقابة الأساس للمكونات الأخرى، فهي تضم عوامل مثل فلسفة الإدارة، وأسلوب التشغيل، وسياسات وممارسات الموارد البشرية، وأمانة واستقامة الموظفين وقيمهم الأخلاقية، والهيكل التنظيمي، واهتمام وتوجيه مجلس الإدارة. فمثلاً، يمكن تقييم فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها عن طريق فحص طبيعة مخاطر الإعمال التي تقبلها الإدارة، وتكرار تداخلها مع المساعدين، وموقفهم تجاه الإبلاغ المالي.

ويتكون تقييم المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، حيث يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين، وطبيعة أنشطة المنشأة، وخصائص عملية معالجة نظام

المعلومات. ويتضمن تحليل المخاطر وتقدير احتمالية حدوثها، والأخذ بعين الاعتبار كيفية معالجة المخاطر.

تتألف أنشطة الرقابة من السياسات والإجراءات التي تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الإدارة.

وتتضمن أنشطة الرقابة مراجعات نظام الرقابة، والضوابط الرقابية لنظم المعلومات، وتشتمل الضوابط الرقابية التطبيقية. والضوابط الرقابية العامة هي تلك التي تغطي تصريح الدخول، والبرمجيات، وتطوير النظام. والضوابط الرقابية التطبيقية هي التي تمنع دخول الأخطاء في النظام، أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الموجودة في النظام.

تقوم الإدارة بمراقبة نظام الرقابة عن طريق مراجعة المخرجات المتولدة عن أنشطة الرقابة العادية، والقيام بتقييمات خاصة.

وتشمل أنشطة الرقابة العادية مقارنة الأصول المادية مع البيانات المسجلة، وورش التدريب، والاختبارات من قبل المدققين الداخليين والخارجيين، وعادة ما يتم الإبلاغ عن العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال أنشطة الرقابة العادية إلى المشرف المسئول، بينما العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال التقييمات الخاصة عادة يتم إيصالها إلى مستويات إدارية أعلى في المنظمة. وقد عرف تقرير (COSO) العيوب وأوجه التقصير على أنها " تلك الحالات التي تكون داخل نظام الرقابة الداخلية والتي تستحق الاهتمام.

رابعاً: النشرات المتعلقة بمعايير التدقيق (SASs ٥٥ and ٧٨)

لقد عرفت كل من النشرات (SASs ٥٥ and ٧٨) الرقابة الداخلية، ووضعتا مكوناتها، وقدمتا إرشادا حول تأثير الضوابط الرقابية عند تخطيط وأداء تدقيق القوائم المالية. وقد استبدلت النشرة (SASs ٧٨) تعريف هيكل الرقابة الداخلية المذكورة في النشرة (SASs ٥٥) بذلك التعريف للرقابة الداخلية الوارد في النشرة (COSO) ما عدا تركيزها (SASs ٧٨) على

الموثوقية بالنسبة لهدف الإبلاغ المالي بوضعه الحالي أولاً. أي إن (SASs٧٨) قد عرفت الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف المجالات التالية :

١. موثوقية الإبلاغ المالي.
٢. كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
٣. الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

وبالرغم من احتفاظ النشرة (SASs ٧٨) بالأهداف التشغيلية والالتزام بالقوانين والتشريعات سارية المفعول في تعريفها للرقابة الداخلية، فإن كل من النشرات (SASs ٥٥ and ٧٨) ركزت على الضوابط الرقابية التي تؤثر على فحص موثوقية الإبلاغ المالي للمنشأة. كما إن النشرة (SAS ٧٨) استبدلت العناصر الثلاثة لهيكل الرقابة الداخلية الموجودة في النشرة (SASs ٥٥) وهي بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة بالخمسة مكونات لنظام الرقابة الداخلية المعروضة في نشرة (COSO) وهي : بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات، والاتصالات، والمراقبة.

تتطلب كل من النشرتين (٧٨ / SASs ٥٥) من المدقق الخارجي القيام بتأدية إجراءات من أجل الحصول على تفهم كافٍ لكلٍ من المكونات الخمسة للتخطيط لعملية التدقيق. أي أنه يجب على المدقق الخارجي تفهم تصميم سياسات وإجراءات المنشأة، وما إذا كان هذا التصميم قد وضع في حيز التنفيذ. ولما كان المدقدقون الخارجون يقومون بتأدية خدمة عند تقديم رأيهم حول القوائم المالية والتي تغطي فترة من الزمن، فأنهم يكونوا مهتمين في الضوابط الرقابية التي تؤثر في الحصول ومعالجة المعلومات المالية لكامل الفترة. ويجب على المدققين الخارجيين الإبلاغ عن أية عيوب أو تقصير مهمة للرقابة الداخلية والتي يمكن أن تؤثر على الإبلاغ المالي للجنة التدقيق (SASs ٦٠, AICPA, ١٩٨٨).

المقارنة بين النشرات المتعلقة بالرقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات في كل من (COBIT, SAC, COSO and SASs ٥٥ / ٧٨)

_لقد عرفت كل من النشرات أعلاه الرقابة الداخلية، ووصفت مكوناتها، وقدمت أدوات التقييم.

❖ اقترحت كل من النشرات (SAC , COSO and SASs ٥٥ / ٧٨) طرق للإبلاغ عن مشاكل الرقابة الداخلية.

❖ إضافة إلى ذلك فقد قدمت النشرة (COBIT) إطاراً شاملاً يسهل تحليل وإيصال مواضيع الرقابة الداخلية.

❖ بالنسبة للتعارف، فان الخمسة تعاريف للرقابة الداخلية تحتوي أساسا نفس المفاهيم أو المبادئ، ولكن التأكيد كان مختلفاً بعض الشيء . حيث إن (COBIT) تعتبر الرقابة الداخلية على أنها العملية التي تتضمن السياسات، والإجراءات، والممارسات، ، والهياكل التنظيمية التي تساند أهداف وعمليات المنشأة التشغيلية.

❖ بينما (SAC) ركزت على إن الرقابة الداخلية هي نظام، أي إن الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة وظائف، ونظم فرعية (ثانوية) وأشخاص وعلاقاتهم المتداخلة.

❖ أما (COSO) فقد اعتبرت الرقابة الداخلية على أنها عملية، أي أن الرقابة الداخلية يجب إن تكون جزءاً متكاملاً في أنشطة إعمال المنشأة المستمرة.

❖ يعتبر الأشخاص جزءاً من نظام الرقابة الداخلية. وقد صنفت (COBIT) الناس بتعريفها لهم كمهارات الموظفين، والوعي والإنتاجية للتخطيط، والتنظيم، والامتلاك، والتسليم، والمساندة، ومراقبة نظم المعلومات والخدمات، على أنها احد المصادر الأساسية التي تعالج وتدار بواسطة عمليات تكنولوجيا المعلومات.

❖ لقد شخصت (SAC) الناس بشكل واضح على أنهم جزءاً مكملاً لنظام الرقابة الداخلية. بينما أظهرت كل من (COSO and SASs ٥٥ and ٧٨) بأن الناس المتعاملين مع الرقابة الداخلية هم أعضاء مجلس الإدارة، وغيرهم من مستخدمي المنشأة. وقد وافقت النشرات الأربعة على إن الإدارة هي الجهة المسئولة عن تكوين ومراقبة نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه.

❖ لقد أكدت النشرات الأربعة على مفهوم التأكيد المعقول كما يتعلق بالرقابة الداخلية. وان الرقابة الداخلية تصمم من اجل تزويد الإدارة بتأكيد معقول بخصوص تحقيق أهدافها.

كما إن النشرات اعترفت يضأ بأن هناك محددات مستأصلة (موروثة) بالنسبة للرقابة الداخلية، وبسبب اعتبارات التكلفة / المنفعة، فأنه ليس من الممكن تطبيق جميع الضوابط الرقابية الممكنة.

لقد افترضت النشرات السابقة عند عرضها لتعريف الرقابة الداخلية بأن المنشأة قد وضعت أهدافها بخصوص عملياتها التشغيلية. فنشرة (COBIT) مثلاً قد افترضت بان هذه الأهداف يتم مساندتها بالعمليات التجارية. وبالتالي، فإن هذه العمليات يتم مساندتها بالمعلومات من خلال استخدام مصادر تكنولوجيا المعلومات، ويمكن تلبية متطلبات الإعمال من هذه المعلومات فقط من خلال مقاييس رقابية مناسبة. وبينت النشرة (SAC) بان تحقيق أهداف المنشأة يجب إن يتم بفاعلية، وأكدت على إن هذه الأهداف يجب ترجمتها إلى أهداف قابلة للقياس. كما إن النشرة (COSO) قد صنفت الأهداف على أنها تشغيلية، وإبلاغ مالي، والتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

بينما نجد كل من النشرتين (SAC) و (COSO) تهتمان بالأهداف الواردة في الثلاثة مجموعات، في الوقت الذي قيدت كل من (SASs ٥٥ and ٧٨) اهتماماتها بشكل أساسي بأهداف الإبلاغ المالي.

نظم المعلومات والاتصالات

تختلف كل من النشرات (COBIT, SAC, COSO, and SASs ٥٥ / ٧٨) بالنسبة لتركيزهم وعمق معالجتهم لنظم المعلومات. حيث إن التركيز لنشرة (COBIT) كان على إنشاء إطار مرجعي للامان والرقابة في تكنولوجيا المعلومات، وحددت الربط الواضح بين الضوابط الرقابية لنظم المعلومات وأهداف المنظمة. إضافة لذلك، قدمت النشرة أهداف رقابية عالمية موثقة لكل عملية لتكنولوجيا المعلومات والتي تعطي إرشادا رقابياً لجميع الإطراف المهتمة. كما زودت النشرة وسيلة لتسهيل الاتصالات بين الإدارة، والمستخدمين للمعلومات، والمدققين بخصوص الضوابط الرقابية لنظم المعلومات.

أما النشرة (SAC) فقد ركزت على نظم المعلومات المؤتمتة، وقد فحصت النشرة العلاقات المتداخلة بين الرقابة الداخلية، ونظم البرمجيات، ونظم التطبيق، والمستخدم الأخير، ونظم الأقسام.

وناقشت النشرة (COSO) كل من المعلومات والاتصالات، وفي مناقشة المعلومات، راجعت (COSO) الحاجة إلى الحصول على معلومات داخلية وخارجية ذات علاقة، وإمكانية وجود نظم إستراتيجية ومتكاملة، والحاجة إلى جودة البيانات.

أما (SAS ٥٥) كما الحق بها (SAS ٧٨) فكانت أكثر اختصاراً من الوثائق الأخرى، وقد وضعت أهداف النظام المحاسبي ولخصت المادة الواردة في نشرة (COSO) .

تقييم المخاطر

لقد شخصت النشرات (COSO and SAS ٧٨) تقييم المخاطر على انه احد المكونات الهامة للرقابة الداخلية. كما شخصت (COBIT) العملية داخل بيئة تكنولوجيا المعلومات على أنها تقييماً للمخاطر، وبالرغم من أن تقييم المخاطر لم يعتبر كأحد المكونات الواضحة لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لنظام النشرة (SAC)، فإن النشرة تتضمن مناقشات واسعة، وقد صنفت

(SASs ٥٥ / ٧٨) المخـاطر إلـى مخـاطر مستأصـلة (موروثـة)، ومخاطر رقابة، ومخـاطر اكتشـاف. ويتفهم المدقدقون الخـارجيون ويفحصـون ويقيمون الضوابط الرقابية المتعلقة بالتحريف المادي (الهام) في القوائم المالية، مثال ذلك، تلك المتصلة بمخاطر الفشل في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي.

وبالنسبة للنشرة (COBIT) فقد تعرضت وبعمق للعديد من مكونـات تقييم المخـاطر فـي بيئـة تكنولوجيا المعلومـات، والتـي تضـمنت تقيـيم مخـاطر الإعمـال، وأسـلوب تقيـيم المخــاطر، وتشـخيص وتحديـد المخــاطر، وقيـاس المخاطر، وعمل خطة المخاطر، والمخاطر المقبولة، فهي تتعامل مباشرة مع أنـواع مخـاطر تكنولوجيـا المعلومـات مثـل التكنولوجيـا، والأمـان، ومخـاطر الاستمرارية والتنظيمية.

أمـا مفـاهيم المخـاطر المقدمـة فـي (SAC) و (COSO) فهـي متشـابهة. وبالإضافة إلى الفشل في تحقيق أهداف الإبلاغ المـالي، فقد تعرضـت كـل مـن (SAC) و (COSO) إلـى مخـاطر الفشـل فـي تحقيـق الالتـزام، وعلـى وجـه الخصوص الأهداف التشغيلية. وقد ناقشت (COSO) تحديد المخـاطر الداخليـة والخارجية بالنسبة للمنشأة ككل وأيضاً للأنشطة الانفرادية.

كمـا اعتبـرت (COSO) أيضـاً تحليـل الإدارة للمخـاطر: تقيـيم أهميـة المخاطر، وتقييم احتمالية حدوثها، والأخذ بالاعتبـار كيفيـة إدارة المخـاطر. أمـا النشـرة (SAC) فقد اختبـرت المخـاطر بالنسـبة لنظـام المعلومـات المؤتمـت، وقدمت تحليلاً تفصيلياً لمخاطر نظم المعلومات، واستكشفت الكيفية التـي يمكـن بهـا تخفيـف كـل مـن هـذه المخـاطر. كمـا أكـدت كـل مـن (SAC) و(COSO) على اعتبارات التكلفة / المنفعة، والحاجة إلى إقامـة علاقـة متبادلـة بـين أهـداف المنشـأة والضـوابط الرقابيـة، والطبيعـة المسـتمرة لتشـخيص وتقيـيم المخـاطر، وقدرة الإدارة على تعديل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

أما بالنسبة لكل من (٧٨ / ٥٥ SASs) فقد ذكرت القليل حول المخاطر التشغيلية أو مخاطر الالتزام. كما صنفت المخاطر الى مخاطر مستأصلة (موروثة)، ومخاطر الاكتشاف، ومخاطر الرقابة. وبسبب ان المدققين الخارجيين لا يستطيعوا تغيير الضوابط الرقابية الداخلية، فإنهم يقوموا بتعديل مخاطر الاكتشاف المقبولة بشكل عكسي لتقييمهم لمخاطر الرقابة.

تعتبر النشرة (١٩٩٦) COBIT إطاراً يقدم أداة للعمليات التجارية للملاك وذلك من أجل تحرير مسؤولياتهم الرقابية بالنسبة لنظم المعلومات بكفاءة وفاعلية.

كما إن النشرة (١٩٩١) SAC والمعدلة عام ١٩٩٩ تعرض المساعدة للمدققين الداخليين بالنسبة لرقابة وتدقيق نظم وتكنولوجيا المعلومات. وأعطت النشرة (١٩٩٢) COSO توصيات للإدارة عن كيفية تقييم وتحسين النظم الرقابية والتقرير عنها.

أما النشرتين (١٩٨٨) ٥٥ SAS و (١٩٩٥) ٧٨ SAS فقد قدمتا إرشادات وتوجيهات للمدققين الخارجيين بخصوص تأثير الرقابة الداخلية على تخطيط وأداء عملية التدقيق على القوائم المالية للمنظمة.

وبسبب قيام أطراف وجهات مختلفة بإنشاء الوثائق المتعلقة بدراسة احتياجات الإطراف المهتمة بهم، لذا فإن بعض الاختلافات قد توجد بينهم. وبغض النظر عن ذلك، فإن كل وثيقة ركزت على الرقابة الداخلية لكل طرف.

مثال ذلك، المدققين الداخليين والإدارة، والمدقين الخارجيين، كما أنها قد خصصت وقتاً وجهداً كبيرين نحو إنشاء أو تقييم الضوابط الرقابية الداخلية.

ونتيجة لذلك، فإن مقارنة مفاهيم الرقابة الداخلية المعروضة في هذه الوثائق ذات مصلحة للأطراف الثلاثة (المدقدقون الداخلون، والإدارة، والمدققين الخارجين) .

بمقارنة الوثائق الخمسة نجد أن كل منها مبنية على أساس المساهمات المقدمة من الوثائق السابقة. فمثلاً، (COBIT) تحتوي كجزء من وثائقها المصدرية ما جاء في كل من (COSO) و (SAC). وأخذت تعريفها للرقابة من (COSO) وتعريفها لأهداف الرقابة لتكنولوجيا المعلومات من (SAC) . كما أن (SAC) تحتوي على مفاهيم الرقابة الداخلية المكونة في (SAS ٥٥)، و (COSO) تستخدم مفاهيم الرقابة الداخلية الموجودة في كل من (SAS ٥٥) و (SAC)، كما أن (SAS ٧٨) جاءت ملحقاً لـ (SAS ٥٥) من أجل أن تعكس المساهمات لمفاهيم الرقابة الداخلية من قبل (COSO) .

والجدول التالي يبين المقارنة بين المواضيع الرئيسية المعروضة في الوثائق السابقة، حيث أدمجت الوثائق (SASs ٥٥ / ٧٨) مع بعضها البعض .

الموضوع	SASs ٥٥ /٧٨	COSO	SAC	COBIT
أصحاب العلاقة الأساسيين	المدققون الخارجون	الإدارة	المدققون الداخلون	الإدارة، والمستخدمين، ومدققو نظم المعلومات
اعتبار الرقابة الداخلية على أنها:	عملية	عملية	مجموعة من العمليات، والنظم الفرعية والناس	مجموعة من العمليات تشمل السياسات، والإجراءات، والممارسات، والهياكل التنظيمية

أهداف الرقابة الداخلية مؤسسياً	إبلاغ مالي موثوق به، والالتزام بالقوانين والتشريعات	عمليات تشغيلية كفئة وفاعلة، وإبلاغ مالي موثوق به، والالتزام بالقوانين والتشريعات	عمليات تشغيلية كفئة وفاعلة، وإبلاغ مالي موثوق به، والالتزام بالقوانين والتشريعات	عمليات تشغيلية كفئة وفاعلة، ومسألة سرية، والأمانة والسلامة ووجود المعلومات، وإبلاغ مالي موثوق به، والالتزام بالقوانين والتشريعات
المكونات أو المجال	المكونات : الرقابة، والبيئة، والمخاطر، والإدارة، والأنشطة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة	المكونات : الرقابة، والبيئة، والمخاطر، الإدارة، والأنشطة، المعلومات والاتصالات، والمراقبة	المكونات : الرقابة، والبيئة، والنظم اليدوية، والإجراءات الرقابية	المجال : التخطيط، والتنظيم، والامتلاك والتطبيقات، والتسليم والمساندة، والمراقبة
التركيز	القوائم المالية	المنشأة بشكل كامل	تكنولوجيا المعلومات	تكنولوجيا المعلومات
فاعلية الرقابة الداخلية المقيمة	لفترة محدودة من الزمن	الإدارة	الإدارة	المسؤولية لنظام الرقابة الداخلية
الحجم	٦٣ صفحة في وثيقتين	٣٥٣ صفحة في أربعة مجلدات	١١٩٣ صفحة في ١٢ نموذج	١٨٧ صفحة في أربعة وثائق

تفرض نظم معالجة البيانات الحديثة تحديات مخاطر جديدة لعملية التدقيق. ولما كان من الممكن القيام بتدقيق القوائم المالية بواسطة تقييم ومراقبة

الضوابط الرقابية على أساس العمليات والنظم المحاسبية الورقية، فقد تحولت منشآت الأعمال وبدرجة متزايدة نحو العمليات والنظم المحاسبية الالكترونية .

وتعتبر تكنولوجيا المعلومات جزءاً حساساً في معظم استراتيجيات الأعمال في الأسواق العالمية المنافسة، وهناك عوامل عديدة تشير إلى توسع في عالم تكنولوجيا المعلومات والتي تضع مطالب اكبر على بيئة الرقابة بخصوص تكنولوجيا المعلومات.

إن مثل هذا الأمر يحتاج إلى تخفيف المخاطر وتكاليف الرقابة المتعلقة بها في بيئة تكنولوجيا المعلومات غير المتنبأ بها .

لقد حفزت الضغوطات الداخلية والخارجية كل من مهنة المحاسبة والإدارة على عملية الاستمرار من أجل تطوير وتحديد مفاهيم أو مبادئ الرقابة الداخلية . وقد لخصت هذه الدراسة وقارنت الوثائق الهامة الناتجة عن هذه الجهود وهي : (COBIT , SAC , COSO , and SASs ٥٥ and ٧٨) الصادرة في أمريكا .

- تعتبر (COBIT) تجميعاً عالمياً للأهداف الرقابية والمنظمة في العمليات والمجالات وارتباطها بمتطلبات الأعمال للمعلومات .
- أما (SAS) فقد عرضت إرشادات تفصيلية حول آثار الأوجه المختلفة لتكنولوجيا المعلومات على نظم الضوابط الرقابية الداخلية .
- وبالنسبة (COSO) فقد قدمت تعريفاً عاماً للرقابة الداخلية وأكدت على أن الضوابط الرقابية تساعد المنظمة لتحقيق عمليات تشغيلية كفئة وفاعلة، وإبلاغ مالي موثوق به ويعتمد عليه، والتزاماً بالقوانين والتشريعات. كما قدمت الوثيقة الإرشاد حول تقييم نظم الرقابة ، وتقديم التقارير للجمهور حول الرقابة الداخلية، والقيام بتقييمات النظم الرقابية .

إما بالنسبة للوثيقة (SAS ٥٥) وكما أضيف عليها بالوثيقة (SAS ٧٨) فقد تبنت المكونات الخمسة لـ (COSO) للرقابة الداخلية، وناقشت أثر الرقابة الداخلية للمنشأة على تخطيط وأداء تدقيق القوائم المالية، وتطرقت إلى العلاقة بين الضوابط الرقابية الداخلية ورقابة المخاطر .

تحتوي كل من الوثائق الخمسة على العديد من نفس المفاهيم أو المبادئ للرقابة الداخلية. بينما تختلف هذه الوثائق بالنسبة للأطراف التي تعرضت لها ، وعرض الوثيقة، ومستوى التفصيل للإرشاد المقدم في كل منها. وبما أن هناك أطراف أخرى سوف يجدون كل من هذه الواثق مفيدة، فان (COBIT) قد وجهت إلى ثلاثة أطراف متميزين وهم الإدارة والمستخدمين ومدقق نظم المعلومات . بينما قد تعرضت

(SAC) أساساً للمدققين الخارجيين و (COSO) تعرضت للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة . كما أن الوثيقتين (٧٨ /٥٥ SAS's) تعرضتا للمدققين الخارجيين .

وقد تعرضت (COBIT) بشكل شامل للضوابط الرقابية بالنسبة لتكنولوجيا المعلومات لدعم أهداف منظمات الأعمال . بينما أكدت الوثيقة (SAS) على تكنولوجيا المعلومات ، وقدمت (COSO) وجهة نظر عريضة حول مستوى المنشأة ، كما ركزت كل من الوثيقتين (٧٨ /٥٥ SAS's) على تدقيق القوائم المالية. وتعتبر كل من (SAC&COSO) وثائق ذات محتوى ذاتي، في الوقت الذي تعتبر فيه كل من الوثيقتين (/٥٥ SAS's) ٧٨كجزء من مجموعة من المعايير.

إن الوثائق الأربعة تكمل وتدعم بعضها البعض .

حيث إن كل من (SAC , COSO , and SAS's ٥٥/ ٧٨) تعتبر مفيدة للأطراف الأساسية للوثائق الأخرى، والمشرعين، وأصحاب المصالح، وآخرين مهتمين في تفهم أو تحسين الرقابة الداخلية .

الفصل السادس
صعوبات الرقابة في بيئة الظروف المحيطة

إنـه مـن غيـر الممكـن القـول أن الظـروف البيئيـة المحيطـة بالمنشـأة هـي السـبب فـي عـدم تحقيـق أهـداف المنشـأة ، كمـا وغالبـاً مـا تتبلـور عـن وظيفـة التخطـيط خطـة أو مجموعـة خطـط واضـحة لتحقيـق الأهـداف المحـددة كميـاً وزمنياً وهنا قد يتساءل البعض هل وجود خطة يعني أن الهدف قد تحقق ؟ وهل تنفيذ الخطة يعني أن الإنجاز المحقق هو فعلاً الإنجاز المخطط ؟ للإجابة على هذين السؤالين نستطيع القول أن هناك مجموعة احتمالات فقد يتساوى الإنجاز المحقق مع الهدف ، وقد يقل الإنجاز المحقق عن الهدف ، وقد يكون الإنجاز المحقق أكبر من الهدف وأخيراً قد يكون الإنجاز المحقق يساوي صفر ، بذلك نستنتج أن وجود الخطة لا يعني مطلقاً أن الهدف قد تحقق كما أن الإنجاز المحقق قد لا يساوي الإنجاز المخطط لتحقيق الأهداف مما يعني وجود خلل في الموازنة بين الإنجازين ولتحقيق هذا التوازن فإن الوسيلة إلى ذلك هو وجود وظيفة رقابية تتكامل مع وظيفة التخطيط . ولكننا نقرأ في الجرائد يومياً عن الكثير من الأمثلة على فشل مدراء المنشآت في ممارسة العملية الرقابية سواء عن طريق الاختلاسات ، انهيارات الأسواق المالية ، الإفلاس ، ارتفاع التكاليف ، الفساد الإداري... الخ .

فالرقابة ما زالت تعتبر المشكلة الرئيسية للعديد من المنشآت والعملية الرقابية في المشاريع الكبيرة ما زالت عملية معقدة فهي لا ترتبط فقط بالنظام الرقابي و بالهيكل التنظيمي والأساليب القيادية ، وإنما بالخطط والأهداف التي تعتبر القوة المركزية للمؤسسة .

المبحث الأول
الرقابة مفهومها وأهميتها

تعريف الرقابة :

يمكن تعريف الرقابة بأنها عملية منتظمة systematic process يتأكد من خلالها المدراء من مدى تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف وباستخدام طرق فعالة وذات كفاءة عالية effective and efficient manner. ويصف Robert J. Meckler الأجزاء الضرورية في العملية الرقابية control process فيقول أن الرقابة الإدارية هي عبارة عن جهد منظم systematic effort لتحديد مقاييس للأداء لتحقيق الأهداف المخططة[١].

ويمكن القول أن كلمة الرقابة قد ترعرعت جذورها مع العالم Frederick W. Taylor عند تبنيه لفكرة الإدارة العلمية في بداية القرن العشرين حيث كانت مهملة لم تكن مفهومة .

ويعرفها البعض بأنها تلك العملية التي تحاول التأكيد على أن النشاطات الفعلية تتلاءم مع النشاطات المرغوب فيها أو الأهداف التي سبق تحديدها[٢]. فالرقابة تعمل على كشف الانحرافات وتصحيحها كما تزود المدير بتغذية راجعة تساعده في تحديد الأهداف المستقبلية ووضع المعايير أو المقاييس اللازمة .

ويمكننا القول أن الرقابة هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات وتصحيحها إن وجدت للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً ، وبهذا التعريف يمكن استنتاج الآتي :

١- لا بد من وجود هدف مخطط له .
٢- أن يكون هناك أداءً مخططاً له .
٣- أن هناك أداء سيتحقق عند التنفيذ .
٤- سيتم تقيم الأدائيين .
٥- سيتم كشف الانحرافات .

٦- سيتم تصحيح الانحراف بالسرعة المناسبة .
٧- التأكد من أن الهدف قد تحقق .

دور الرقابة (٣) : Role of control

تعتبر الرقابة الوظيفة الرئيسية الرابعة للإدارة ومن خلالها يمكن تحقيق الأهداف والخطط الاقتصادية بالإضافة إلى وظائف الإدارة الأخرى وتعتبر التخطيط والرقابة وظيفتين متلازمتين تعتمد كل منهما على الأخرى ولذلك فإن الرقابة تلعب دوراً مهماً في مساعدة المدراء من خلال خمسة تحديات وهي :

١) التغلب على المشكلات والمصاعب في حالات عدم التأكد :

Coping with Uncertainty:

إن الأشياء قد لا تتماشى عادة مع الخطط الموضوعية أو أهداف المؤسسة التي سيتم تنفيذها وتحقيقها مستقبلاً لأن هناك الكثير من العوامل البيئية التي قد تحدث تغييرات مستمرة، ومن هنا نشأت كلمة غموض أو حالات عدم التأكد مثل حالة الطلب على المنتج التكنولوجي، مدى وفرة المادة الخام ، ولذلك ومن خلال تطور نظام رقابي فعال قد يمكن الإدارة من متابعة أنشطتها وتمنحها السرعة في كشف وتصحيح الانحرافات وتحقيق الأهداف .

٢) كشف الأشياء غير المنتظمة: Detecting Irregularities

فأهمية الرقابة تتمثل في كشف الأشياء غير المنتظمة أو التي تتصف بالشذوذ والغير مرغوب فيها في المنشأة مثل عيوب المنتجات ، ارتفاع التكاليف، ارتفاع معدل دوران العمل، وبذلك فإن الكشف المبكر للأشياء الغير عادية في الغالب قد يوفر للمنشأة الوقت والمال والجهد ويحد من المشكلات أو المصاعب الصغيرة والتي قد تصبح أكثر تعقيداً لاحقاً.

٣) تحديد الفرص . Identifying **opportunities**

وتتمثل أهمية الرقابة في التركيز أو الإشارة إلى المواقف أو العمليات التي تؤدى بصورة جيدة وغير متوقعة والتي من شأنها أن تنبه وتوجه الإدارة إلى فرص مستقبلية محتملة ، فشركة الاتصالات الفلسطينية على سبيل المثال

كانت تعلم جيداً ومن خلال التقارير حجم الطلب الكبير على الهاتف الخلوي ساعدها في وضع استراتيجيات تجارية وتسويقية ناجحة لكل فروعها بل تعدته لتحدد طبيعة الأجهزة المرغوب شراءها ومكان شراءها وحتى كيفية عرضه وكيفية إقناع العميل بحيازته.

٤) إدارة المواقف الصعبة : Handling complex situations

قد ينمو ويتسع حجم المنشأة أو ترتبط بمشاريع عمليات كبيرة ومعقدة وبالتالي لا بد من استخدام العملية الرقابية لتعزيز عملية التنسيق coordination ، كذلك فإن العمل في ظل القواعد الدولية غالباً ما يؤدي إلى زيادة درجة التعقيد أو الصعوبات التي تواجهها الإدارة مما يدعو إلى ضرورة وجود نظام رقابي جيد .

٥) لا مركزية السلطة . Decentralization Authority

إن وجود نظام رقابي جيد يعزز ويشجع المدراء على اتخاذ قرارات بتفويض السلطات للمستويات الإدارية الدنيا وهذا يعني أن الرقابة تساعد الإدارة في تجاوز المحددات والقدرات الإنسانية ، كما أنها تساعد في عملية التنظيم من خلال الحصول على المصادر المادية والبشرية وتوجيهها نحو تحقيق الهدف .

وأخيراً تتمثل أهمية الرقابة إلى حد كبير في أغراضها وأهدافها من خلال عملية التقييم والمتابعة وتصحيح الأداء فالأنظمة الرقابية تزود الشركة بقوة التوجيه والتكامل والتحفيز وبذلك نستطيع القول أن الشركات التي تتمتع بإدارة جيدة هي تلك الشركات التي تمتلك أنظمة رقابية فعالة والتي من شأنها أن تعزز قدرتها على تنفيذ استراتيجياتها .

مستويات الرقابة [٤] : Levels of Control

إن مسئولية وظيفة التخطيط تختلف باختلاف المستويات الإدارية ولذلك فإن مسئولية وظيفة الرقابة تختلف باختلاف المستوى وبالتالي فإن هناك ثلاث مستويات رقابية تعمل على زيادة احتمالات تحقيق الخطط والسياسات والأهداف المحددة وهي:-

أولاً : الرقابة الإستراتيجية : Strategic Control

وهذا النوع من الرقابة يتضمن مراقبة ومتابعة العوامل البيئية الأكثر تعقيداً والتي يمكنها التأثير وبصورة كبيرة على مدى تطبيق الخطط الإستراتيجية، كما ويتضمن تقييم جوهر أو فحوى الإجراءات التنظيمية الإستراتيجية المتخذة والتأكيد على تنفيذ الخطط الإستراتيجية كما خطط لها ، وتساهم الرقابة الإستراتيجية في وضع خطط رقابية تكتيكية وتشغيلية ، والجدير ذكره أن الرقابة الإستراتيجية تتم وبصورة أساسية من خلال مدراء الإدارة العليا Top-Level Managers الذين يتمتعون بالخبرة وبالنظرة الشمولية لكل أنشطة وأقسام المنشأة المختلفة .

ثانياً : الرقابة التكتيكية : Managerial Control/ Tactical Control

وهي نوع من أنواع الرقابة التي تقوم بها الإدارة الوسطى Middle Management والتي تركز على تقييم عملية التنفيذ للخطط التكتيكية ، متابعة النتائج الدورية المرافقة لعملية التنفيذ ، متابعة مدى التقدم ومدى تحقيق الأقسام[٤] لأهدافها وبرامجها وموازنتها و متابعة التقارير الأسبوعية والشهرية للخطط ، ويمكننا القول أن الرقابة التكتيكية يمكنها المشاركة مع الرقابة الإستراتيجية من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بالقضايا الإستراتيجية .

ثالثاً : الرقابة التشغيلية : Operational Control

وهذا النوع من الرقابة يقوم به مديري المستويات الإدارية الدنيا Low-Level Mangers من خلال الإشراف على تنفيذ الخطط التشغيلية ، متابعة النتائج اليومية للأنشطة، اتخاذ الإجراءات الصحيحة عند الطلب، إعداد الجداول، الموازنات ، القواعد ، ومخرجات محددة عادة ما تكون مخصصة للأفراد .

والرقابة التشغيلية تقدم تغذية راجعة عما يجري في المنشأة وعلى المدى القريب وللتعرف أيضاً على مدى تحقيق كل من الأهداف القصيرة والطويلة الأجل .

المبحث الثاني

مراحل عملية الرقابة

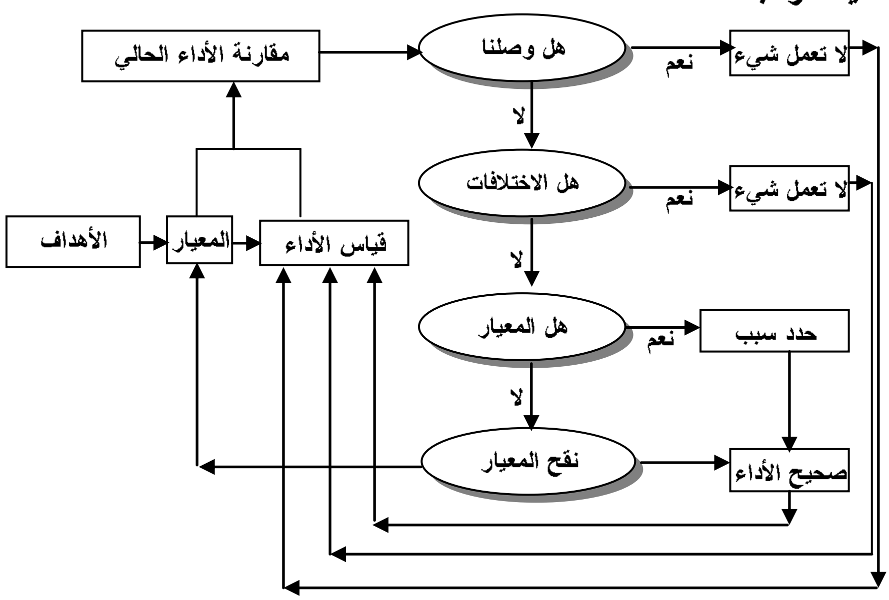
* عملية الرقابة : **The Control Process**

تختلف الأنظمة الرقابية نظراً لاختلاف الأهداف والأغراض والمواقف ولذلك لا يوجد نظام رقابي أمثل يمكن استخدامه في جميع المجالات ولكن يمكن القول أن مثل هذه الأنظمة تتبع وبشكل عام مجموعة من الخطوات الأساسية .

* خطوات العملية الرقابية : **Steps In the Control Process**

إن العملية الأساسية المستخدمة في الرقابة تظهر في شكل رقم (٦-١) وتتكون هذه العملية من مجموعة خطوات .

عملية الرقابة



١. وضع المعايير الرقابية : Establish Standards

وتعتبر الخطوة الأولى في العملية الرقابية والتي تم تحديدها مسبقاً في عملية التخطيط ، والمعايير هنا توضح مجموعة المقاييس المستخدمة في تقييم

الأداء بالإضافة إلى تقييم سلوك الفرد المرافق لهذا الأداء وعلى سبيل المثال فإن المعايير قد تستند إلى جودة المنتج أو إلى الفعالية التي تم من خلالها تقديم الخدمات ، والمعايير قد تعكس طبيعة الأنشطة المحددة والضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة مثل القدوم إلى العمل في الوقت المحدد، إتباع قوانين الأمن والسلامة في العمل ، وقد تكون عبارة عن مجموعة من الإرشادات الأخلاقية التي تحكم طبيعة الاستثمار التي تنوي الإدارة القيام بها وعلى وجه العموم فإن المعايير تخدم ثلاث أغراض رئيسية متعلقة بسلوك وتصرفات الموظفين وهي :

١. تساعد الموظفين على فهم وإدراك ما تتوقعه الإدارة منهم وتوضح لهم الكيفية التي سيتم من خلالها تقييم أعمالهم مما يدفعهم إلى القيام بأعمالهم بفعالية وكفاءة .
٢. تعتبر قاعدة البحث والتحري والكشف عن الصعوبات والمعوقات الوظيفية المتعلقة ببعض القيود الشخصية للموظف مثل نقص القدرات ، التدريب ، الخبرة أو أية قيود من شأنها أن تحد من تأدية العامل لعمله على أفضل وجه وبالتالي فإن تحديد المعوقات الوظيفية أو ما يسمى بالعجز الوظيفي قد يعزز دور الإدارة في كشف الانحرافات وتصحيحها قبل أن تصبح هذه الأخطاء أكثر خطورة ويتعذر على الإدارة معالجتها .
٣. تساعد على التخفيف من حدة التأثيرات الناتجة عن التعارض في الأهداف بين الموظفين والإدارة مما يؤدي إلى زيادة معدل الحوادث ، زيادة معدل السرقات ، زيادة معدل الفاقد من المادة الخام ، زيادة عطل الآلات والمعدات .

* النقاط الإستراتيجية للرقابة(٥) :

إن التفاوت الكبير في وظائف المنشأة والإدارات والتنوع في المنتجات والخدمات المراد قياسها والعدد الكبير من السياسات والخطط يجعل من

الصعوبة بمكان إيجاد قواعد محددة يمكن الاسترشاد بها عند اختيار النقاط الإستراتيجية للرقابة ولذلك تعتبر القدرة على اختيار النقاط الإستراتيجية أحد فنون الإدارة نظرا لان الرقابة السليمة تتوقف على هذه النقاط وعلى المدير أن يسال نفسه الأسئلة التالية :

- ما هي أفضل النقاط التي تعكس أهداف إدارتي ؟
- ما هي أفضل المعايير التي توضح لي متى لا يتم تحقيق الأهداف؟
- ما هي المعايير التي تقيس أي انحراف
- ما هو المعيار الأقل تكلفة .
- أي المعايير التي تكون معلوماتها متاحة ومتوفرة بطريقة اقتصادية.

* أنواع المعايير الرقابية :

المعايير هي عبارة عن ترجمة للخطط و الأهداف والسياسات والإجراءات والبرامج الخاصة بكل منشأة وهذا يعني أن كل برنامج وكل هدف وكل سياسة وكل إجراء قد تصبح كلها معايير تستخدم لقياس الأداء الفعلي أو المتوقع .

ويمكن تقسيم المعايير في الحياة العملية للأنواع التالية :

* المعايير المادية "الطبيعية"(٦):

وهي تلك المعايير التي تتعامل مع مقاييس نقدية (مالية) وتعكس الأداء الكمي مثل ساعات العمل البشري والوحدات المسجلة لكل ساعة عمل للآلة وعدد أمتار السلك لكل طن من الحديد وقد تعكس أيضا الجودة النوعية للمخرجات مثل شدة التحمل وثبات اللون وقوة المقاومة والمتانة.

١. معايير التكلفة :

وتتعامل مع المقاييس النقدية أو المالية والتي غالباً تسود وتنتشر في المستويات التشغيلية فهي تصنع قيم نقدية لتكاليف العمليات ومن أمثلتها مقدار تكلفة العامل تكلفة ساعة العمل تكلفة المولد تكلفة المبيعات لكل دولار

معايير رأس المال:

وهي نوع من أنواع معايير التكلفة ولكنها مرتبطة براس المال وليس بتكلفة العمليات وتظهر نتيجة لتطبيق المقاييس النقدية على البنود المادية ولذلك فهي مرتبطة بالميزانية العمومية ومن أمثلتها معدل العائد على الاستثمار معدل دوران رأس المال نسبة الإقراض لحق الملكية .

٢. معايير الإيرادات **:**

وترتبط هذه المعايير عادة بالقيم النقدية ومن أمثلتها الإيراد عن كل راكب، المسافة كيلو متر في منشأة لنقل ركاب، والقيمة بالدولار لكل طن حديد مباع، ومتوسط المبيعات لكل عميل ... الخ .

* معايير غير ملموسة **:**

وهي تلك المعايير التي يتعذر التعبير عنها بمقاييس عددية أو كمية سواء كانت مادية أو نقدية ومن أمثلتها معايير تحديد كفاءة المدير ،مدي نجاح برنامج العلاقات العامة ، الأمانة التي يتمتع بها رؤساء الأقسام ، معايير قياس الولاء والانتماء وقياس حجم العلاقات الإنسانية داخل العمل رغم التقدم الكبير في علم النفس وعلم الاجتماع ونجاحهم في تقديم الأساليب التي جعلت من الممكن الإلمام بالميول والدوافع الإنسانية وعلى كل حال فإن استخدام المعايير غير الملموسة آخذ في التناقص وذلك من خلال تحويل الأهداف النوعية إلى أهداف كمية .

٢. قياس الأداء **: Measure Performance**

وتعتمد عملية قياس الأداء على مدى صدق وصحة المعايير الموضوعة ومدى قابليتها لقياس النشاط المنوي فحصه والمعايير الرقابية وحدها لا تمكن من تقييم الأداء وكشف الانحرافات في غياب مقاييس الأداء الفعلي والمطلوب هنا هو قياس درجة الكفاءة في إنجاز الأعمال باستخدام معايير متنوعة تتناسب مع الشيء المراد قياسه .

٣. مقارنة الأداء بالمعايير:

Compare Performance To Standards

وتتمثل هذه الخطوة بمقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعة حيث تعتمد هذه الخطوة وبدرجة كبيرة على طبيعة المعلومات التي تم تجميعها من قبل المدير والتي تمكنه من تقييم الأداء وحساب الانحرافات والكشف عن نقاط القوة والضعف ، ومن خلال هذا التقييم يتمكن المدير من تقدير ما إذا كانت الانحرافات ضمن الحدود المسموح بها أم أنها تحتاج إلى بعض التصحيح ؟ ففي حالة خروج الأداء عن المعيار مع بقاءه داخل الحدود المسموح بها فهذا يستوجب أيضاً تدخل المدير لأن هذا يعني أن هناك نقطة ضعف قد لا ترقى لمستوى الانحراف ولكنها تعتبر ظاهرة تحتاج إلى دراسة وتتطلب من المدير تجهيز تقارير خاصة بهذه الحالة ، أما الانحراف فإنه يعني التدخل السريع لتصحيحه وتلعب الإدارة بالاستثناء Management By Exemption في هذه الخطوة مجالاً كبيراً حيث تختصر الخطوات الرقابية للمدير .

المقصود بالإدارة بالاستثناء هي مبدأ رقابي يوجب تدخل المدير في حالات للحصول على بيانات رقابية تفيد وتؤكد وجود انحرافات جوهرية عن المعيار . أي من الممكن للمدير وتسهيلاً للرقابة أن يتجاوز عن بعض الأخطاء والانحرافات التي لا تؤثر على الأهداف على أن يركز فقط على الأخطاء الاستثنائية .

*** تتضمن مرحلة مقارنة الأداء بالمعايير الأنشطة التالية[٧]:**

١. قياس النتائج الفعلية للأداء بناء على ما يتم فعلاً أو حتى توقع هذه النتائج بناء على المعايير الموضوعة ،بفرض تحديد الانحرافات.

٢. توصيل المعلومات والبيانات إلي الشخص المسئول عن معرفة الانحرافات ومعالجتها بالكيفية والوقت المناسبين .

و تتنوع طرق قياس الأداء حسب تعدد أوجه النشاط من منشأة لأخرى ،

وتتطلب عملية القياس والتقييم مراعاة العوامل التالية:

أ. ضرورة توفر الدقة والبراعة في القياس :

فالقياس يتطلب التوقف بدقة على نتائج التنفيذ للتمكن بعدئذ من مقارنتها بالمعايير الموضوعة مقدماً ويستلزم ذلك دقة وبراعة في القياس وبالذات في النواحي غير الملموسة .

وتتوقف درجة الدقة في القياس على طبيعة العمل نفسه بل وعلي براعة المدير في تحديد نوعية البيانات والمعلومات التي يحتاجها وفي كيفية استخدام تلك البيانات والمعلومات .

ب. قياس النتائج كمية وكيفية :

من الضرورة بمكان أن تهتم الإدارة بقياس النتائج الكمية كرقم المبيعات وبالنتائج الكيفية كقدرة مدير المنشأة في الحفاظ على العملاء الحاليين أو استجلاب عملاء جدد.

ت. استخدام حالات معينة في الرقابة (using case study in control):

ومثال ذلك متابعة رضاء العاملين من خلال مقاييس متعددة فيها: معدل دوران العاملين ونسبة الغياب والبطء في الأداء وحالات عدم الرضي التي تظهر على بعض العاملين وعدد ونوعية مقترحات العاملين .فقياس هذه الحالات يمكن أن يعكس مدى رضي العاملين عن التنظيم وبالتالي يتم توفير معلومات للإدارة عن اتجاهات العاملين تفيد في التخطيط والتنظيم والرقابة ،فمتابعة الحالات الخاصة من قبل الرقابة يمكن من معرفة أسباب أي انحراف أو تكدر أو عدم الرضا .

ويجب أن تهتم الرقابة هنا بالأعراض والظواهر التي تظهر أثناء سير العملية التنفيذية لأنها تعني أن أمراً غير عادياً يحدث ويؤدي إلي نتائج خطيرة ،ويؤكد هذا أهمية استخدام أسلوب الرقابة المستمرة التي لا تنتظر تحقيق الأداء بل تساير التنفيذ وتتوقع اتجاهاته .

وعند استخدام الأعراض كمقاييس رقابية يجب مراعاة العوامل والظروف الخارجية المسببة لتلك الأعراض .

ث.استخدام التنبؤ في الرقابة (using of forecasting in control) :

يستخدم أسلوب التنبؤ أو التوقع في حالة اتباع أسلوب الرقابة المستمرة الموجهة بغرض اتخاذ قرار تصحيحي واتباع هذا الأسلوب يستخدم كمؤشر لحدوث انحرافات أكثر منه لقياس النتائج الكلية فاستخدام التنبؤ في قياس النتائج يفيد بدراسة احتياجات المستهلكين وكذلك للتنبؤ بالزيادة أو الانخفاض المتوقع في المبيعات من خلال اعتبارات الكمية والجودة والوقت والتكلفة .

ج. استخدام العينات في القياس (using samples in measurement) :

ويحدث ذلك عندما يصعب تقييم كل النتائج الفعلية فيستخدم نظام العينات للتغلب على هذه المشكلة فالرقابة على جودة الأغذية مثلاً تتم عن طريق فحص عينات من الإنتاج وهكذا الشأن في فحص عينات من الأدوية للحكم على جودة الإنتاج من هذا الصنف .

ح. طرق الحصول على معلومات عن النتائج الفعلية

(ways of obtaining information's on actual results)

يحتاج الأمر في مرحلة التقييم إلي الحصول على معلومات وبيانات دقيقة من شأنها أن تعكس النتائج الفعلية ، و أهم هذه الطرق :

الملاحظة الشخصية والحوار والاجتماعات والتقارير الرقابية ويأتي إلى جانب ذلك من حيث الأهمية عامل السرعة في وصول التقارير الرقابية إلي المسئول عن اتخاذ القرارات التصحيحية .

٤. تصحيح الانحرافات [٨] : Take Corrective Action

يتمثل الهدف الأساس لعملية الرقابة بتصحيح الأخطاء والانحرافات فمجرد الكشف عن الأخطاء والانحرافات لا يعني شيئاً للمؤسسة ولا يفيدها إلا إذا اقترن بخطوات تصحيحية تعيد العمل إلى مساره الصحيح وفقاً لما كان مخططاً له والتصحيح يعني العمل على إزالة الأسباب والعوامل التي نتج الانحراف بتأثيرها . وتعتبر الانحرافات السلبية ومعالجتها الموجبة هي الخطوة الأساسية للعملية الرقابية . أما بالنسبة للانحرافات فينبغي على المدير معالجتها بعد التعرف على أسبابها وفي بعض الحالات قد تكون الانحرافات الموجبة كبيرة ومتكررة وهذا يشير إلى أن المعيار الرقابي والذي سبق وصفه أقل مما كان يجب أن يكون عليه حاله وحينئذٍ يتم التصحيح بتعديل المعيار الرقابي ومن هنا يمكن القول أن تصحيح الانحراف أو تعديله عادة ما يتخذ ثلاث أشكال :

١- البقاء على الوضع الحالي .

٢- اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .

٣-تغيير المعايير .

إن عملية الرقابة لا تعطي ثمارها من جراء المقاييس أو مقارنة الإنتاج الفعلي بالمقاييس الموضوعة بل من جراء اتخاذ القرارات الضرورية لتصويب الأعمال الفعلية وإغلاق الفجوة بينها وبين المعايير المرغوبة وبالتالي فإن الإجراء التصحيحي قد يتم من جراء استخدام الوسائل التالية :

١. تعديل ظروف العمل :

كلما ازداد تغير الظروف كلما انحرفت النتائج الفعلية عن مسارها الطبيعي وتباعدت الأهداف التي تم تحقيقها عن الأهداف المطلوبة في الأصل، ولهذا يجب العمل ما أمكن علي تعديل ظروف العمل بما يتطابق والافتراضات التي بنيت عليها الخطة.

٢. تحسين طرق اختيار العمال وطرق تدريبهم وتوجيههم:
يمكن القول عامة أن العامل يقوم بواجبه تبعاً لقدرته الجسمية والفعلية وتناسباً مع درجة التدريب والتوجيه التي تلقاها .
٣. تعديل الخطط عند الحاجة :
وهنا يمكن القول أن الخطط ليست قانون يحذر تعديلها فهي نتيجة الاجتهادات الشخصية وتفسير العوامل البيئية وافتراض استمراريتها في المستقبل فهي عرضة للأخطاء وعلى المسئول مراقبتها من الحين للآخر.
٤. تحسين وسائل الحفز :
إن وضع الخطط الجيدة أو إدخال تعديلات عليها عند الحاجة أو التدريب أو التوجيه والإرشاد لا تؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة بل يجب أن تقوم الإدارة بالاهتمام والعناية بالعنصر الإنساني وحفزه لبذل أقصى جهوده في تحقيق تلك الأهداف .
٥. البحث عن الأسباب وليس الظواهر :
يجب على المسئول أن يفرق بين الأسباب والظواهر قبل اتخاذ أي إجراء تصحيحي من خلال معالجة أسباب المرض الجذرية وليس العرضية

*** دور المعلومات في العملية الرقابية[٩] :**

إن أهمية المعلومات في الرقابة تنبع من أن نظم الرقابة لا تتعدى كونها نظماً للمعلومات وتعتمد على صحتها في عملية تصحيح الأخطاء ويمكن تقسيم المعلومات التي تعنى بقياس ووصف أداء العمل الفعلي من حيث :
١. الوقت المناسب لوصول المعلومات : أي هل جاءت المعلومات في حينها لأنها قد تصبح لا فائدة لها ولا يعول عليها إذا لم تصل في الوقت المناسب .
٢. الثقة بالمعلومات : وتعود الثقة suitable time reliability إلى صحة المعلومات وخلوها من الأخطاء الميكانيكية والكتابية .

٣. صحة المعلومات : فقد تكون المعلومات موثوق بها لأنها تخلو من الأخطاء إلا أنها غير صحيحة فالصحة validity تأتي من صدقها في الكشف والإفصاح عن الشيء المراد بدقة وموضوعية ودافعية حيث إننا لا نقر أن استخدام مجمل المبيعات كمؤشر لربحية المشروع .

٤. إرسال المعلومات إلى الجهات المختصة : تسلم المعلومات إلى الجهات المختصة أو المعنية بالأمر وصاحبة السلطة والمسئولية والقادرة على اتخاذ القرار .

المبحث الثالث

أنواع الرقابة [١٠] Types of Control

بالنظر إلى أنشطة النظام الإداري أو ما يسمى بميكانيكية العملية الإدارية فإننا نجدها تعتمد على ثلاث مراحل رئيسية حيث تبدأ بتوفير المدخلات ومن ثم عملية التحويل وتنتهي بتحويل المدخلات إلى مخرجات وبالتالي فإن هذا النظام يحتاج إلى أنواع رقابة مختلفة.

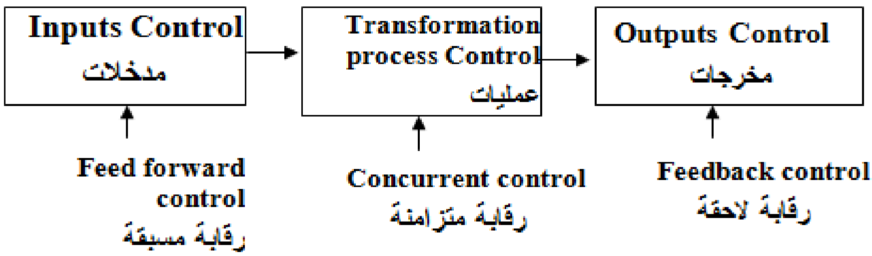
ويمكن تصنيف الرقابة إلى عدة أشكال منها : -

* التصنيف الأول : أنواع الرقابة حسب المدى الزمني :

الرقابة المسبقة : Feed forward control

وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدير في تحديد واكتشاف أي عوامل قد تحد من نجاح العملية الإدارية وبصورة مبكرة مما يؤدي إلى تجنب ظهور أية مشاكل ومراقبة أية تغييرات . فعلى المستوى التشغيلي operational level فإن الرقابة المسبقة تتطلب من المدير تركيز جهوده نحو اختيار المدخلات والسياسات والإجراءات بعناية كاملة للحد قدر الإمكان من أية مشاكل محتملة .

أما المستوى الاستراتيجي strategic level فإن الرقابة المسبقة قد صممت لتنبيه وتحذير المدير من أية تغييرات بيئية من شأنها التأثير على تحقيق الأهداف التنظيمية الطويلة الأجل Long-term objectives.



Major Control Types by Timing
أنواع الرقابة طبقاً للتوقيت

الرقابة المتزامنة[١١] : Concurrent Control

وهـي عبـارة عـن مجموعـة مـن الأسـاليب والإجـراءات والترتيبـات المسـتخدمة فـي الكشـف عن الانحرافـات أثنـاء تنفيـذ الأنشـطة خصوصـاً أثنـاء عمليـة تحويـل المـداخلات إلـى مخرجـات والتأكـد مـن مـدى مطابقتهـا للمعـايير التنظيمية الموضوعة ، والرقابة المتزامنة على المستوى التنفيذي تسعى للتأكد من أن النشاط الذي يتم ممارسته أثناء عمليـة التحويـل يؤدي بدقـة وموضـوعية كما خطط له ولم يشير إلى أي انحراف فالمشـرف التنفيـذي مـثلاً يقضـي معظـم وقتـه كل مسـاء فـي الحركـة بـين المحاسـبين والزبـون وقاعـة الطعـام والمطـبخ لمتابعة عملية تقديم الخدمات والتأكد من رضي الزبون.

أمـا علـى المسـتوى الاسـتراتيجي فتتمثـل الرقابـة المتزامنـة علـى النتـائج الشهرية ومن ثم الفصلية وكذلك الأحداث والمراحل الهامة للتعرف على طبيعة التقدم التنظيمي والعمل على اتخاذ التعديلات الضرورية .

الرقابة اللاحقة : Feedback Control

وهـي مجموعـة الأسـاليب والإجـراءات والتعريفـات التـي تركـز علـى مخرجات الأنشطة التنظيمية بعد انتهاء عمليـة التشـغيل والإنتـاج أي أن الرقابـة اللاحقـة تركـز جهودهـا علـى المنـتج النهـائي وعلـى سـبيل المثـال تقـوم شـركة General Electric بتفتيش دقيق للثلاجات بعد تجميعها.

وتلعب الرقابة اللاحقة على المستوى الشغيلي ثلاث أدوار رئيسية :

١) تـزود المـدير التنفيـذي بالمعلومـات التـي يحتاجهـا وذلـك لتقيـيم فعاليـة الأنشطة التنظيمية التي تقع تحت سيطرتهم .
٢) تستخدم الرقابة اللاحقة كأداة التقييم ومكافأة Rewarding الموظفين .
٣) تحذير وتنبيه المسئولين عن الحاجة لإدخـال تعديلات علـى المـدخلات أو العملية الإنتاجية نفسها .

أما على المستوى الاستراتيجي فإن الرقابة اللاحقة تزود الإدارة العليا Top Management بالمعلومات التي تستخدم في عملية تغيير وتعديل خطط المنشأة المستقبلية Future Plans .

* التصنيف الثاني : أنواع الرقابة حسب أهدافها أو موضوعها[١٢]

أ. الرقابة الإيجابية : positive control

وتهدف الرقابة الإيجابية إلى التأكد من أن الأنشطة والإجراءات والتصرفات تسير وفق الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات الخاصة بالمنشأة لتجنب الوقوع في المخالفات والأخطاء بما يكفل تحقيق الأهداف.

ب. الرقابة السلبية :negative control

وتهدف إلى اكتشاف الانحرافات والأخطاء بطريقة يقصد بها تصيد المسئولين عن تلك الأخطاء دون توجيه انتباههم إلى أوجه القوة والضعف أثناء عملية التنسيق ودون تقديم الافتراضات والحلول لمعالجة المشكلة القائمة وتلافي تكرار حدوثها وهذا النوع من الرقابة غير بناء لأنه يعني الخوف والإرهاب في نفوس أفراد التنظيم .

والفرق بين الرقابة الإيجابية والرقابة السلبية هو أن الرقابة الإيجابية تهدف إلى ضمان حسن سير العمل وليس تصيد الأخطاء كما تهدف الرقابة السلبية .

* التصنيف الثالث : الرقابة حسب التخصص والأنشطة :

control according to activities

وهناك عدة أنواع من الرقابة حسب النشاطات يمكن تلخيصها :

أ. الرقابة على الأعمال الإدارية: **controlling over management duties**

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى حسن استخدام الموارد البشرية والمادية من خلال متابعة وتقييم جميع الأنشطة الإدارية المختلفة في المنظمة

بما فيها الخدمات المقدمة وتمتد لتشمل المستويات الإدارية المختلفة، الهيكل التنظيمي، طرق العمل شئون الأفراد والنواحي المالية الفنية فهي تشمل مكاتب البريد والأحوال المدنية والجامعات والمؤسسات الحكومية والوزارات والبلديات وجميع المرافق التابعة لها.

ومن الأجهزة الحكومية المسئولة عن مراقبة الأعمال الإدارية الحكومية في فلسطين هو هيئة الرقابة العامة .

ب. الرقابة المالية (المحاسبية) على عمل الجهاز التنفيذي :

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأموال من خلال التأكد من حجة التصرفات المالية بعد مراجعة المتحصل من الإيرادات والمتصرف من النفقات وأنها تمت وفق للقوانين والتعليمات والقواعد العامة للميزانية ومن أمثلة الأجهزة الحكومية المركزية التي تقوم بهذه المهمات وزارة المالية ،سلطة النقد الفلسطينية ، هيئة الرقابة العامة.

ج. الرقابة الفنية :

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التركيز على المشرفين الفنيين في المجالات المهنية المختلفة كالأعمال الهندسية والتصميم الإنتاجية والفنية والقانونية وتقوم هيئات التفتيش الفني على مثل هذا النوع من الرقابة .

د. الرقابة على الأنشطة الروتينية :

ويتركز هذا النوع من الرقابة على مجموعة الأعمال والأنشطة والمعاملات المتكررة وقد تكون يومية وتتمثل هذه الأنشطة في إجراءات أو أساليب أو مراحل العمل ومن أمثلتها إجازة الموظفين، مشتريات الأثاث، البريد الوارد والصادر، حفظ السجلات والوثائق .

وتتمثل طرق الرقابة الإدارية المستخدمة في إطار تلك الإجراءات الروتينية على ما يلي: خريطة سجل الآلة وتوضح كمية العمل الذي تؤديه كل آله،و بيان الوقت الضائع دون استخدام وذلك على هيئة شكل بياني يظهر عدد

الساعات التي اشتغلتها الآلة الواحدة كل يوم من أيام العمل و ما أنتجته من وحدات سلعية خلال تلك الساعات. أما سجل العامل فالغرض منه التوصل إلي معرفة الوقت الذي يستغرقه العامل في عمله ومقدار الإنتاج الذي حققه في ذلك الوقت و الغرض من هذا السجل هو التعرف على مدى إنجاز العامل لواجباته خلال الوقت المقرر. أما خريطة التصميم فهي توضح طريقة سير العمل وفقا لتسلسل العمليات و مراحلها و تختلف عن خريطة سجل العامل في أنها توضح العمليات التي تتأخر عن موعدها . أما خريطة تقدم العمل فهي توضح مركز العمليات من حيث ما هو مطلوب عمله مثلا في أوامر التشغيل التي أعهد بها إلى الآلات و ما تم إنجازه .

* التصنيف الرابع: الرقابة الاقتصادية على المشروعات العامة :

عادة ما يشمل المشروع على مجموعة من المراحل وغالبا ما تكون هذه المراحل بمثابة مجالات تمارس فيها الرقابة الإدارية بغرض التأكد من أن التصرفات والإجراءات تسير وفقا للوائح والقوانين والأنظمة بما يكفل تحقيق أهداف المشروع والتنبؤ بالأخطاء والانحرافات المحتملة .

ويشتمل المشروع في العادة على عدة مراحل ،وأهمها ما يلي :

- مرحلة تحديد الأهداف .
- مرحلة جمع المعلومات الأولية .
- مرحلة تحليل المعلومات ودراسة المشروع .
- مرحلة إعداد الخطة الفعلية للمشروع .
- مرحلة إقرار خطة المشروع .
- مرحلة تنفيذ المشروع .
- مرحلة تقييم عملية التنفيذ .
- وأخيراً مرحلة تعديل المشروع إذا اقتضى الأمر ذلك .

ومن الأساليب التي تستخدم في مراقبة المشروعات التقارير الدورية الشهرية وأسلوب جانت (جدول الموازنة اليومية) gant control وأسلوب بيروت (أسلوب تقييم ومراجعة البرامج) pert .

* التصنيف الخامس : الرقابة حسب كمية العمل ونوعيته:

control according to work quantity and quality

أ. الرقابة حسب كمية العمل :

ويركز هذا النوع من الرقابة على كمية العمل من حيث عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل ، عدد الآلات المستخدمة ، عدد الوحدات المباعة كل ذلك يهدف إلى معرفة مدى الزيادة أو النقصان والعمل على معالجة الانحرافات إن وجدت .

ب. الرقابة حسب نوعية العمل :

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مدى مطابقة السلعة للمواصفات والمعايير المطلوبة والمحددة مسبقاً أو تلك الخاصة بالرقابة على جودة السلعة من حيث الشكل واللون والحجم والتكلفة والدقة والضمانة.

* التصنيف السادس: أنواع الرقابة حسب مصدرها (الجهة التي **تقوم بالرقابة)** **control according to the sources**

١-الرقابة الخارجية : external control

وفيها عدة أشكال:

أ. رقابة الجمهور والصحافة : public and press **control**

ويمارس هذا النوع من الرقابة من قبل المنظمات والأحزاب والنقابات والصحافة وجماعات الضغط .

وقد تستخدم هذه المنظمات أساليب إيجابية تتمثل في مؤازرة ومناصرة وتأييد والتضامن مع المؤسسات أو تستخدم أساليب سلبية تتمثل في المظاهرات والشكاوي وأعمال الشغب .

ب. رقابة السلطة التشريعية :

ويمثلها أعضاء البرلمان أو المجلس التشريعي أو مجلس النواب ولجانه المنبثقة عنه سواء كانت دائمة أو مؤقتة ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى مناقشة ومتابعة القوانين والسياسات والتشريعات العامة الخاصة سواء بمنظمات القطاع الخاص أو العام وحق السؤال واستجواب أعضاء وموظفي الهيئات والمؤسسات والوزارات الحكومية بما فيهم رئيس الدولة.

ج. رقابة السلطة القضائية : judicial control

وتمثلها بعض المحاكم الإدارية المتخصصة والتي تهتم في الحكم على المخالفات والقضايا والانحرافات التي ترفع من قبل الجهات المعنية سواء كانت فرد أو مؤسسة .

والجدير ذكره أن الرقابة الخارجية عادة ما تتبع رئاسة الجهاز التنفيذي أو رئيس الدولة لمنحها سلطات ومكانة رسمية وشعبية قادرة على تذليل العقبات من طريقها .

د. رقابة النائب العام : control of ombudsman

وهو نوع آخر من الرقابة التشريعية على عمل الجهاز التنفيذي في الدولة وهو موظف يعين من قبل المجلس التشريعي أو البرلمان في وظيفة قضائية عليا ويتمتع بسلطة البحث والتحري في أي عمل إداري في الأجهزة الحكومية ويتلقى الشكاوي و التظلمات من الموظفين الرسميين أو الجمهور أو الصحافة أو وسائل الإعلام وأعضاء البرلمان فيقوم بالبحث والتحري ومن ثم يقدم هو ومعاونيه توصياته للإدارة المعنية ويقدم تقرير سنوي بالأعمال التي قام بالتحقيق فيها وتوصياته في تحسين وتطوير العمل الإداري في الأجهزة الحكومية.

٢. الرقابة الداخلية : internal control

ويتمثل هذا النوع من الرقابة فيما يلي :

أ. الرقابة الذاتية : self control

ويقصد بها الرقابة التي تمارسها المنظمة بنفسها على عملياتها وأنشطتها كما يقصد بها مراقبة الموظف على نفسه مراقبة ذاتية دون تدخل من أحد .

ب. رقابة متخصصة : specialized control

وتقوم عليها إدارة خاصة بالرقابة أو وحدة إدارية أو لجنة رقابية أو أشخاص من داخل المؤسسة ومن الأمثلة على مثل هذه الأجهزة المتخصصة وحدة الحسابات ،وحدة شئون الأفراد ، وحدة الرقابة المالية، وحدة التفتيش العام .

ج. رقابة رئاسية (هرمية) hierarchical control

وأساسها طبيعة التدرج الرئاسي ووظيفته والمستويات الإدارية المختلفة بمعني أنها تمارس من قبل كل موظف في مستوى إداري أعلى على موظف تابع لوحدته الإدارية ولكن في مستوى إداري أدنى .

ويهدف هذا النوع من الإدارة إلى التأكد من حسن سير العمل في الوحدات الإدارية المختلفة كما انه مسئول عن التأكد من تعليماته وتوجيهاته وكذلك توجيهات وتعليمات رؤسائه الصادرة إن كانت منفذة بصورة مرضية

أنواع رقابية أخرى : various types of control

١) رقابة شاملة **overall control:** ويتم ممارستها على جميع الأعمال والأنشطة أو النتائج الكلية المكلف بها فرد أو مجموعة من الأفراد أو مؤسسة .

٢) رقابة جزئية particle control **:** ويتم ممارستها على أنشطة معينة ومحدودة .

٣) رقابة مفاجئة **:** وتمارس على شكل جولات تفتيشية مفاجئة .

٤) الرقابة الدورية **:** ويقصد بها الإشراف الدوري على الأنشطة المختلفة أو على النتائج باستخدام جولات تفتيشية ميدانية أو تقارير دورية سواء كانت يومية أو أسبوعية أو شهرية أو فصلية .

* مجالات الرقابة : space of control

تتم الرقابة في المجالات التالية :

١. الرقابة في مجال المشتريات purchasing

حيث يتم مراقبة السجلات الخاصة بأسعار الشراء وانتظام عملية التوريد وكمية المخزون وقيمة المخزون وشروط الشراء ومواعيد الاستلام والفحص الدقيق والعرض الظاهري .

٢. الرقابة في مجال الإنتاج production

حيث يتم التأكد من مدي مطابقة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة لمجموعة المواصفات والمعايير الموضوعة من حيث وقت الإنتاج وجودته وتكلفته وكميته والتصميم والطاقة الإنتاجية الحالية والمستقبلية.

٣. الرقابة في مجال التسويق marketing

ويتم فيها مراقبة حجم المبيعات وتكلفة المبيعات وحجم المبيعات المرتدة والشكاوي المتعلقة بالعملاء بالإضافة إلى قياس اتجاهات المستهلكين ومدي رضاهم ومتابعة منافذ التسويق ومراقبة رجال البيع والتعرف على الظروف والعوامل الخارجية بالمنافسين والتطورات التكنولوجية والاقتصادية والسياسية والثقافية .

٤. الرقابة في مجال التمويل financing

ويتطلب مراقبة عملية تدبير الأموال ومصادرها وتكلفتها ومراقبة الإيرادات والنفقات -والأحوال والأصول والسيولة النقدية والمتحصلات النقدية كي تضمن سلامة المركز المالي للمنشأة وتعتبر النسب المالية المعايير المالية التي يستخدمها التحليل المالي في عملية الرقابة المالية وتتمثل في النقاط التالية:

أ. نسبة السيولة : liquidity ratios

وتنقسم إلى :

١. نسبة التداول = الأصول المتداولة /الخصوم المتداولة .

٢. نسبة التداول السريعة = الأصول المتداولة – المخزون /الخصوم المتداولة .

وتقيس هذه النسبة مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها المالية القصيرة الأجل .

ب. نسب الربحية : profitability ratios

وتقيس مدي كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها المالية متمثلة في معدل الأرباح وهناك نوعان من نسب الربحية العلاقة بين الربحية والمبيعات والعلاقة بين الربحية واستثمارات المنشأة .

١. معدل الربحية =الأرباح /المبيعات × ١٠٠

٢. معدل العائد على الاستثمار=الأرباح/الاستثمار

ج. نسب النشاط : activity ratios

وتقيس مدي كفاءة المنشأة في إدارة واستغلال الموارد المتاحة لها وإدارة الموجودات ،وتقاس فاعلية استغلال الموجودات بمستوي المبيعات وتقيس نسبة النشاط العلاقة بين الموجودات والمبيعات وتعرف نسب النشاط أيضا بمعدل الدوران لأنها توضح مدي السرعة التي يتم بها تحويل أو تدبير الموجودات إلى المبيعات .

١. معدل دوران البضاعة = تكلفة المبيعات/ متوسط قيمة البضاعة.

٢. معدل دوران المال المستمر= المبيعات/المال المستمر.

د. نسبة المديونية ورأس المال : leverage and capital **ratios**

تقيس هذه النسبة مدي مساهمة أموال كل من أصحاب المنشأة وأموال الدائنين في نشاطها فكلما كانت أموال أصحاب المنشأة كبيرة كلما كانت أكثر ضماناً وراحة للدائنين وكلما كانت ربحية المنشأة أكثر فوائد القروض كلما كان هناك عائد جيد .

وتوضح هذه النسبة أيضاً قدرة الشركة على تسديد ديونها والتزاماتها الطويلة مثل القروض .

نسبة المديونية = مجموع الخصوم/مجموع حقوق الملكية × ١٠٠

٥. في مجال الأفراد:human resource

يتطلب من المسئولين التأكد من طاقة الإجراءات والسياسات المتعلقة بعملية جذب واستقطاب واختيار وتعيين العاملين وتقييم الأداء ونظم الأجور والحوافز والمكافآت وسياسات الترقيع والترقية والنقل ومراعاة وضع الرجل المناسب في المكان المناسب .

* معوقات ومقاومة الرقابة(١٣) : **Barriers and Resistance to Control**

تلقى العملية الرقابية مقاومة كبيرة من المرؤوسين وآخرين يعملون وذلك لأنها وظيفة معقدة وقاسية ، من هنا تسعى الإدارة جاهدة للتعرف على أسباب هذه المقاومة والعمل على معالجتها والتي تتمثل بـ:

١- الإفراط في الرقابة : Too Many Control

فكل إدارة تسعى جاهدة لمتابعة ومراقبة الكثير من الأنشطة لتحقيق الأهداف المرجوة ولتجنب الأخطاء والانحرافات فبعض المنشآت طالبت بمتابعة ومراقبة حتى القرارات الشخصية للعاملين على سبيل المثال ، ماذا يلبسون، قصات الشعر، كما يحدث في المنظمات العسكرية والجدير ذكره أن الإدارة الفعالة لا تركز على المظاهر أو على الأنشطة بقدر ما تركز على النتائج ومن هنا فإن على الإدارة شرح وتوضيح العملية الرقابية للمرؤوسين على أنها طريقة أو أداة فقط للتعرف على المتغيرات، للتعرف على التقدم أكثر منها ضغط تكتيكي أو طريقة لمنع الحريات.

٢- نقص المرونة وتجنب تحمل المسئولية :

Aversion to Accountability or loss flexibility

عندما تكون المعايير دقيقة ، موثقة ، موضوعية فإن الناس بطبيعتهم يرفضونها لأنهم يعلمون مسبقاً أن الرقابة ستوضح آجلاً وعاجلاً مدى إيجابية أو سلبية نتائج أعمالهم ، جهودهم ، وحتى مهاراتهم التي يتمتعون بها .

وبالتالي وفي كل منشأة هناك مجموعة من العاملين المعروفين بتقصيرهم في أداء واجباتهم يقومون على خلق نوع من المقاومة للعملية الرقابية والجدير ذكره هنا أيضاً أن هناك مجموعة من العاملين الذين يمتازون بأدائهم الجيد أيضاً يرفضون الأساليب الرقابية ويعملون على مقاومتها لما تحمله هذه العملية من كبت لمشاعرهم وحرياتهم .

٣-الرقابة الاستبدادية وغير الدقيقة : Inaccurate or **Arbitrary Control**

معظم الناس يرغبون بتقديم أداء جيد ومعظمهم على استعداد إذ يتقبلوا الأساليب الرقابية التي تساعدهم على أداء واجباتهم ولكنهم يرفضون ويقاومون الرقابة التي يعتبرونها غير صحيحة ، غير دقيقة واستبدادية .

وبالتالي فإن الأنواع الرقابية السابقة قد تعتبر الخطر المهلك والذي قد يثبط حتى معنويات الموظفين الذين يتسمون بأدائهم الجيد وتجعلهم ينسون الغرض الأساسي من العملية الرقابية .

وقد أشار ينومان وسمر دورن أن هناك أسباب أخرى تؤدي إلى نفور الشخص من الوسائل الرقابية المستخدمة وأهمها :

- عدم تقبل الشخص لأهداف المشروع .
- عدم عقلانية مستويات الإنجاز .
- عدم الثقة بصحة المقاييس .
- عدم تقبل الحقائق الغير سارة .
- الضغط من مصادر غير شرعية .
- الضغط الاجتماعي الذي ينافي الرقابة الرسمية .

المبحث الرابع
أدوات الرقابة
Means of Control

- تستخدم الإدارة عدداً من الوسائل والأدوات وتختلف هذه الوسائل والأدوات اختلاف حجم وظروف المشروع وحاجاته . بالإضافة إلى ملامتها مع المعايير التي تم وضعها مسبقاً ومن أهم هذه الأدوات الملاحظة الشخصية ، الموازنات التخطيطية ، التقارير والسجلات . البيانات الإحصائية والرسوم البيانية بالإضافة إلى الخرائط الرقابية .

١) الرقابة بالملاحظة الشخصية[١٤]: Personal Observation

هذه الوسيلة تتطلب ذهاب المدير مباشرة إلى موقع التنفيذ ليقوم بنفسه بالاطلاع على سير العمل ونتائج التنفيذ وتقييم الأداء والكشف عن الانحرافات بغرض تصحيحها ، من المعروف أن المدير الذي ينأى نفسه عن الاطلاع على سير العمل في موقعه فإنه يضع بذور الانحرافات، فقد لا يفهم المرؤوسين ابتعاد رئيسهم وربما يفسرونه عدم اهتمام بالعمل.

كما أن استخدام الطرق الأخرى في الرقابة دون اللجوء إلى الملاحظة الشخصية إطلاقاً يعني أن المدير لا يؤدي عملاً رقابياً متكاملاً. كما أن المغالاة في استخدام هذه الطريقة قد يؤدي إلى نتائج عكسية وذلك بسبب المضايقات التي ربما تسببها الملاحظة الشخصية للمرؤوسين مما يدفعهم لتفسيرها على أنها عدم ثقة بهم وتقل بالتالي فعالية الأداء.

كما أن الاعتماد الكامل على الملاحظة الشخصية يؤدي إلى إهدار وقت المدير في التفاصيل على حساب الأعمال الهامة الأخرى. والمدير الذي يعتمد على الملاحظة الشخصية اعتماداً كلياً يحتمل أن يفقد النظرة الشاملة للأعمال

من جراء اهتمامه بالتفاصيل الدقيقة ، كما أن المدير يمكث في مكتبه واضعاً كل وقته المخصص لأعمال الرقابة في قراءة وتحليل الأداء لا يمكن أن يؤدي عملاً رقابياً متكاملاً.

٢) الموازنات التقديرية : Budgetary Control

وهي خطة رقابية مالية رقمية توضح النتائج المستوفية لفترة زمنية مستقبلية عادة ما تكون سنة ولكي تعتبر الموازنة أداة من أدوات الرقابة ينبغي أن يراعى في إعدادها الأسس السليمة والمتمثلة في اشتراك معظم المعنيين بالنشاط وأن تعتبر عن الفترات الزمنية بدقة ويفضل أن يقسم إلى فترات زمنية قد تكون نصف أو ربع سنوياً وتعتبر هذه الوسائل من أكثر الوسائل انتشاراً واستخداماً في القطاعين العام والخاص ويمكن تقسيم الموازنة إلى الأنواع التالية:

*موازنة المبيعات : Sales Budget

وتعتبر حجر الأساس في الموازنة التقديرية الشاملة لأن التخطيط للوصول إلى حجم معين من المبيعات يساهم إسهاماً مباشراً في تحديد الموازنات التقديرية الأخرى كالإنتاج ، التسويق ، التكاليف ، الصناعة الغير مباشرة ، الميزانية النقدية ... الخ .

* موازنة الإنتاج : Production Budget

وفيها أيضاً يتم استخدام الوحدات المادية والوحدات النقدية وهي تضم مجموعة من الموازنات مثل موازنة العمل المباشر ، سواء بالساعة، موازنة الآلة بالساعة ، وموازنة المادة الخام بالطن أو الكيلو، موازنة المساحة بالأقدام، ومن ثم موازنة الإنتاج بالوحدات المنتجة والقيمة .

* موازنة الدخل والنفقات : Revenue and Expense Budget

وتعتمد هذه الموازنة اعتماداً كلياً على موازنة المبيعات من خلال التنبؤ بحجم المبيعات المتوقعة ومن ثم التعرف على التكاليف التي تكبدتها المنشأة من جراء بيع هذه الكمية .

* موازنة نفقات رأس المال : **Capital Expenditure**

وتوضح هذه الأداة كيفية إنفاق رأس المال بين المباني والأراضي والآلات والأثاث والمخزون سواء كانت في الأجل القصير أو الطويل.

* الموازنات النقدية : **Cash Budget**

ومن خلالها يتم التنبؤ بحركة النقود لديها من مقبوضات ومدفوعات لأخذ الوقت الكافي للتخطيط لتغطية أي عجز متوقع في النقد أو الاستثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن . ولعل أهم أغراض الموازنة التقديرية هو تجنب المفاجآت في السيولة النقدية حيث يجب على الشركة أن تكون قادرة على تأمين السيولة النقدية واللازمة لمواجهة الالتزامات والمصروفات التي لا تحتمل التأخير .

٣) التقارير : Reports

ومن خلالها يتعرف المدير على مستوى الكفاءة في التنفيذ وبمقارنة هذا المستوى بالمعيار يحدد الأداء المطلوب وتمكين المدير من تحديد الانحرافات ونقاط الضعف ويحبذ المديرون التقارير المكتوبة حتى بالنسبة للموضوعات التي سبق وأن تلقوا فيها تقارير شفهية . ويشترط في التقرير أن يكون دقيقاً وصادقاً والتقارير قد تكون تنفيذية أي توضح مسار العمل وقد تكون استشارية حيث تساعد المدير على اتخاذ القرارات ومن أنواعها التقارير الدورية بعد انتهاء كل مرحلة من مراحل المشروع وقد تكون يومية ، أسبوعية، شهرية، فصلية، وتقارير الفحص، تقارير قياس كفاءة الموظفين، تقارير التوصية وهدفها الأساسي المساعدة في حل بعض المشكلات من خلال عملية تحديد وتقييم البيانات، والمذكرات وهي عبارة عن رسائل متبادلة بين الأقسام والوحدات المختلفة في المنشأة، والتقارير الخاصة وتركز على بنود مالية وغير مالية ويعتمد هذا النوع من التقارير على نماذج رقابية معينة .

٤) البيانات الإحصائية والرسوم البيانية : Statistical Data

وتستخدم في النشاطات التي لا يتيسر تسجيل نتائجها أو توضيحها مالياً أو محاسبياً مثل ما يتعلق بالتطور التاريخي ، التنبؤات ، المقارنات على أساس السلاسل الزمنية ، سير العمليات الجارية . وإذا عرضت تلك البيانات على هيئة أشكال أو خرائط أو رسوم بيانية حيث يمكن إجراء مقارنات بين مختلف النتائج بالنظرة السريعة .

٥) الخرائط الرقابية :

حيث كان لهنري جانت الفضل في ابتكار الخرائط الرقابية التي لا زال العمل الرقابي يسير على أساسها في الكثير من النواحي ، ومن أهم هذه الخرائط سجل الآلة ، سجل العامل ، خريطة التصميم ، خريطة تقدم العمل ، ولقد تم الإشارة إليها عند الحديث عن الرقابة على الأعمال الإدارية ص ٢٢٧.

المبحث الخامس
خصائص نظام الرقابة
Control system traits

١. الدقة :accuracy

إن النظام الرقابي الذي يعتمد على بيانات ومعلومات غير دقيقة سينتج عنه قرارات إدارية رقابية غير قادرة على مواجهة أو حل المشكلات المتعلقة بالعملية الإنتاجية و حتى يكون النظام الرقابي دقيق يجب إن يعتمد على بيانات ومعلومات مثبتة وصحيحة .

٢. الاقتصاد : economy

إذ أي نظام رقابي فعال يجب أن يكون اقتصادياً بمعني أن يساوي النظام الرقابي تكلفته فالهدف الأساسي من وجوده هو ضبط العمليات والنشاطات المختلفة في المؤسسة للحد قدر الإمكان من إهدار التكاليف فإذا كانت تكلفة النظام الرقابي المستخدم تفوق الفوائد المحققة منه فهذا قد يعني أن هناك انحراف أدي إلى زيادة التكلفة عما هو مقرر وبالتالي أصبحت العملية الرقابية انحرافا بحد ذاتها .

والجدير ذكره هنا هو أن مسالة الاقتصاد في الأنظمة الرقابية هي مسالة نسبية نظرا للتفاوت في الفوائد والمزايا ونظرا لاختلاف النشاط والتكاليف ، ومن هنا لابد من التركيز على عملية التوازن الاقتصادي بين عائد الرقابة وتكلفتها.

٣. سهولة الفهم : understandability

إن أي نظام رقابي لا يكون واضحا ومفهوما فلا قيمة له وقد يؤدي إلى الوقوع في الأخطاء كثيرة ويحبط الموظفين ومن ثم سيتم تجاهله فبعض النظم الرقابية وخاصة تلك التي تقوم على المعادلات الرياضية وخرائط التعادل ، التحاليل الإحصائية والتفصيلية لا يفهمها المديرون الذين يجب عليهم استخدامها بل يجب أن يستند على شرحاً وافياً ومفصلاً لكل أداة من أدواته .

يعكس طبيعة النشاط واحتياجاته :

reflecting the activity needs and nature

حتى يكون النشاط الرقابي المستخدم فعال يجب أن يتلاءم مع طبيعة الأعمال والأنشطة في المؤسسة ،فالنظام الرقابي المستخدم في عملية تقييم أداء الأفراد في المؤسسة يختلف عن ذلك المستخدم في الإدارة المالية كما وتختلف النظم الرقابية المستخدمة في إدارة تسويق عنها في إدارة المشتريات وبالرغم من أن هناك مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها وتطبيقها بصفة عامة في مجموعة الميزانيات ، نقطة التعادل، النسب المالية ، إلا إننا لا نستطيع الافتراض أن هناك أسلوب رقابي أمثل يمكن استخدامه في كل مجال كما يختلف الأسلوب المستخدم في المنشأة الكبيرة عنه في المنشأة الصغيرة.

٤. المرونة : Flexibility

إن النظام الرقابي الجيد والفعال والقادر على الاستمرار هو ذلك النظام الذي يمكن تعديله ليس فقط لمواجهة الخطط المتغيرة والظروف غير المتوقعة وإنما هو ذلك النظام الرقابي القادر على انتهاز أي فرصة جديدة دون تغيير جذري في معالمه الأساسية وبالتالي فإن القليل من الشركات التي تواجه بيئة مستقرة ولا تحتاج إلى مرونة وعلى سبيل المثال فإن الموازنة التقديرية تقوم مثلاً على أساس التنبؤ بمستوي معين من المبيعات وقد تحدث بعض المعوقات أو الظروف أو المتغيرات البيئية التي تحول دون تحقيق هذا المستوى من المبيعات الذي تم تقديره مما يفقد نظام الرقابة فعاليته إذا لم يكن مرنا بالقدر الذي تستخدم فيه أدوات أخري كما ينبغي أيضا لمدير الإنتاج مثلا أن يكون مستعدا لمقابلة حالات الفشل الناشئة عن تعطل إحدى الآلات أو غياب أحد العاملين الفنيين أو انقطاع التيار الكهربي .

٥. سرعة الإبلاغ عن الانحرافات: Timeliness

وكما ذكرنا سابقاً إن النظام الرقابي المثالي هو ذلك النظام الرقابي الذي يمكن من خلاله اكتشاف الانحرافات قبل حدوثها مما يتطلب السرعة في

الإبلاغ عنها والسرعة في توصيل المعلومات اللازمة والملائمة والدقيقة التي يحتاجها المدير لمعالجة الانحرافات وتصحيحها قبل تفاقمها والجدير ذكره أن توصيل المعلومات الصحيحة يحتاج إلى نظم معلومات إدارية يتناسب مع طبيعة الأنشطة الذي يمكن من خلاله توفير المعلومات الكافية للمساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة .

٦. التنبؤ بالمستقبل : future prediction

يجب أن لا تقتصر النظم الرقابية المستخدمة على اكتشاف الانحرافات الحالية أو المتزامنة مع العملية الإنتاجية وإنما على المدير أن يسعى جاهدا للحصول على أساليب رقابية تمكنه من التنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها تفادي إهدار التكاليف التي قد تكون جسيمة وعلى سبيل المثال لا يستطيع المدير أن يقف مكتوف الأيدي حين يكتشف أن السيولة النقدية قد نفذت من المؤسسة منذ شهرين سابقين .

٧. الأعمال التصحيحية : corrective action

إن أي نظام رقابي فعال هو ذلك النظام الذي لا يشير فقط إلى الانحرافات الجوهرية عن المعايير الموضوعة ولكنه النظام الذي يوضح ويقترح مجموعة من الخطوات والأعمال أو الإجراءات لتصحيح الانحرافات هذا يعني أن النظام الرقابي يجب أن يشير إلى المشكلة وحلولها وهذا يتطلب من المخطط أن يضع مسبقاً مجموعة من الإرشادات في الحالات التي يتوقع أن تكون فيها انحرافات فعلي سبيل المثال إذا انخفض العائد المتحقق من بيع وحدة واحدة ٥% أن يتبعه مباشرة انخفاض عائد في التكلفة .

٨. التركيز على الإستراتيجية: strategic placement

إن النظام الرقابي لا يستطيع رقابة كل الخطوات والأنشطة و الممارسات والإجراءات وإذا حدث هذا فإن تكلفته قد لا تكون مبررة ولهذا يجب التركيز على العوامل والنقاط الإستراتيجية والأنشطة والعمليات

والأحداث الحرجة والمعقدة والتي قد تؤدي وتهدد أمن وسلامة أصول وممتلكات الشركة فإذا كانت تكاليف العمال على سبيل المثال ٢٠,٠٠٠$ وكانت التكاليف البريدية ٥٠ $ ،٥% من تكاليف العمال أفضل من التركيز على تخفيض ٢٠% من التكاليف البريدية .

١٠. استخدام جميع خطوات الرقابة(١٥) use all control **steps**:

إن عملية الرقابة تتكون من مجموعة من الخطوات سواء في تحديد المعايير الرقابية تجميع بيانات ومعلومات عن الأداء الفعلي، مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير ومن اتخاذ إجراءات تصحيحية وبالتالي فإن نقص في إحدى الخطوات السابقة قد يؤدي إلى عدم فعالية النظام الرقابي.

١١. المشاركة : Participation

ينبغي لأي نظام رقابي فعال أن يكون مقبول لجميع الأعضاء الموظفين في الشركة وحتى يكون هناك قبول فلابد من مشاركة الأعضاء في تصميم هذا النظام وخاصة عند وضع المعايير الرقابية فكلما كانت هناك مشاركة كلما كان هناك قبولاً كلما كان هناك تعهداً والتزاماً بالتنفيذ والمتابعة كلما أدى ذلك إلى نجاح العملية الرقابية وتحقيق أهدافها .

١٢. الاتفاق مع التنظيم : organizing suitability

فعالية النظام الرقابي ترتبط ارتباط وثيق بالتنظيم كونه الأداة الرئيسية لتنسيق الأعمال وتوضيح العلاقات وتحديد الواجبات والمسئوليات كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطات لذلك لا يجوز أن يمارس الرقابة إلا من كانت سلطته تسمح بذلك فالمدير في التنظيم الرسمي هو المركز التي تتركز فيه وظيفة الرقابة على من يخضع له من فرد و أما التنظيم الغير رسمي فلا يجوز له ممارسة الرقابة وإلا سيؤدي إلى الإخلال والإساءة بنظام العمل .

١٣.الموضوعية : objectivity

أي نظام رقابي فعال يجب ألا يخضع لمحددات واعتبارات شخصية فعندما تكون الأدوات والأساليب الرقابية المستخدمة شخصية فإن شخصية المدير أو شخصية المرؤوس قد تؤثر على الحكم على الأداء وتجعله حكماً غير سليم ولهذا يجب أن تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية ، والمعايير الموضوعية قد تكون معايير كمية مثل التكاليف أو ساعات العمل للوحدة أو تاريخ الانتهاء من العمل كما قد تكون معايير نوعية مثل برامج أفضل تدريب أو تحقيق نوع محدد من التحسين في جودة ونوعية الأفراد والمهم هنا أنه بغض النظر عن نوع المعيار الموضوعي يجب أن يكون المعيار قابلاً للتحديد والاختيار التدقيق.

الفصل السابع
التقييم ألمراجعي لمبادئ المعاملات المحاسبية

اهتزت مصداقية شركات المراجعة في القرن الواحد والعشرين بسبب ما سمي بفضيحة إنرون ، والتي أدت إلى إفلاس إحدى كبرى شركات المراجعة في العالم آرثر أندرسون (Arthur Andersen). مما أعاد الجدل حول موضوع ظهر في الثمانينات من القرن الماضي ومازال الجدل حوله مستمرا إلى الآن والذي أطلق عليه فجوة التوقعات (expectation gap).

ولقد زادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مراجعي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين من المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات و تقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية[٢].

فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات إن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال و الحيادية، كما ويتوقع المجتمع المالي من مراجعي الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالي.

وكما هو معلوم أنه لا يمكن لأي عملية مراجعة أن تقدم تأكيدات تامة بان القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة للتطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبة.

عدا أن القوائم المالية نفسها لا تعطي الدقة و الثقة بسبب محددات المبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية)، علاوة على أن المبادئ المحاسبية نفسها تسمح بعدة طرق للقياس المحاسبي، فكما نعلم يمكن التلاعب برقم الربح

---

٢ جربوع، يوسف، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني ، يونيو ٢٠٠٤

بمجرد تغيير طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى LIFO أو حتى تغيير طريقة استهلاك الأصول الثابتة، حيث أن هذه الطرق تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (Generally Accepted Accounting Principles GAAP).

بالإضافة إلى كل هذا نعلم أن عملية المراجعة نفسها تتضمن أخطار لا يمكن تجنبها، وحتى الأدلة التي يحصل عليها المراجع تكون أدلة إقناع وليست أدلة حاسمة.

ونتيجة لما سبق فأن توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية المراجعة تزيد بكثير عن الانجازات التي يقوم بها مراجعو الحسابات مما يخلق فجوة توقعات بين مستخدمي القوائم المالية وبين عملية مراجعة الحسابات

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في وجود مجتمع مالي يتوقع من المراجع أو من عملية المراجعة (اكتشاف الاحتيال والأخطاء) يتوقع ما يفوق ما يقدمه المراجع من إنجازات (تأكيد بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وتعرض بعدالة المركز المالي للشركة).

فرضيات البحث:

- توجد علاقة بين الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع وبين زيادة أتساع فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.

- عند تدعيم دور المنظمات المهنية في مراقبة جودة الأداء تضيق فجوة التوقعات.

أهداف البحث:

دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات، ومحاولة معرفة السبل لتضييق هذه الفجوة.

الدراسات السابقة:

- دراسة قامت بها لجنة ماكدونالد التابعة للمجمع الكندي للمحاسبيين القانونيين عن توقعات الجمهور من عملية المراجعة في كندا عام ١٩٨٨، وأوصت اللجنة بضرورة تقديم تقارير مراقبة الجودة عن أعمال مكاتب المراجعة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمات المهنية مباشرة.
- دراسة قامت بها مجموعة عمل لعضو الكونغرس لي ميتكالف "Lee Metcalf" عام ١٩٧٧، وتضمنت هجوما شديدا علة مهنة المحاسبة وطريقة عملها، وانتقدت المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- دراسة قامت بها لجنة من دارسين مستقلين برئاسة مانويل كوهين "بتمويل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٤ لدراسة مسئوليات المراجعين، وتوقعات المجتمع منهم ، وما يجب عليهم عمله،أو ما يستطيعون عملة لمقابلة تلك التوقعات، وقد أصدرت لجنة كوهين تقريرها المبدئي في مارس عام ١٩٧٧ م، وتقريرها النهائي في عام ١٩٨٧ م وأوصت بضرورة إدخال بعض التعديلات على الهيكل التنظيمي للمهنة وخصوصاً فيما يتعلق بعمل معايير المراجعة.

المبحث الأول

"المعايير التي يجب على المراجع الالتزام بها"

١. الالتزام بالنزاهة و الموضوعية:

لا يجوز لمراجع الحسابات أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة المراجعة. [بما في ذلك تقديم الخدمات الضريبية والتكاليف والخدمات الاستشارية] [٣] كما لا يجوز للمراجع أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين.

٢. الالتزام بالمعايير الفنية العامة:

- يجب على المراجع الخارجي ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية.
- كما يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية. الواجبة عند أدائه لأي عملية،
- كما يجب عليه أن يقوم بتخطيط أي عملية والإشراف عليها بطريقة كافية وملائمة، ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية،
- كما يتوجب على المراجع ألا يسمح بارتباط أسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحقيقها.

٣. الالتزام بالمسؤوليات تجاه العملاء:

يجب على مراجع الحسابات عدم إفشاء أسرار خاصة بالعميل الذي يراجع حساباته والتي يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة هذا العميل نفسه ولكن استثناء من ذلك على المراجع بناء على طلب المحكمة

---

٣ American Institute of certified public accountants, committee on management services, Nos ١+٢+٣.

أو اللجان القضائية الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يرد على استفسارات تقصي الحقائق للجهات المهنية.

٤. الالتزام بالاستقلال و الحياد:

- يقصد بالاستقلال والحياد لمراجع الحسابات هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة.
- كما أن من الأمور الهامة لمراجع الحسابات أن يحتفظ الجمهور بثقته في استقلاله وحياده، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي، فلكي يكون المراجع مستقلاً يجب عليه أن يكون حراً من أي التزام اتجاه العميل أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته.

٥. الالتزام بمعايير الأداء المهني:

- فالتخطيط السليم لعملية المراجعة و الإشراف على المساعدين يساعد على تحقيق نجاح عملية المراجعة.
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة العميل والقيام بالمراجعة التحليلية و الاستفسار.
- بالإضافة إلى الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة.

فإذا التزم المراجع بالحياد والاستقلال في عملية المراجعة فإنه يساعد على تضييق فجوة التوقعات بينه وبين المجتمع المالي.

المبحث الثاني
"العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات"
تعريف فجوة التوقعات:
يوجد تعريفات متعددة بفجوة التوقعات منها:
١.هي الفجوة بين معايير الأداء الفعلي للمراجع و التوقعات العامة (المجتمع المالي) المختلفة لأداء المدققين[٤].

The expectation gap is the gap between the auditors actual standard of performance and the various public expectations of auditors' performance (as opposed to their required standard of performance) (Abrema ٢٠٠٥).

٢.هي الفرق بين ما يتوقعه ويريده المجتمع و مستخدمي القوائم المالية و ما تتوقع مهنة المراجعة تحقيقه من عملية المراجعة[٥].

The "expectations gap" is the difference between what the public and users of financial statements perceive the role of an audit to be and what the audit profession claim is expected of them during the conduct of an audit.

وقد شرح الباحث مصطفى حسن بسيني السعدني فجوة التوقعات على **الشكل التالي[٦]:**

The Expectation Gap: فجوة التوقعات

---

٤ Abrema (٢٠٠٥) [Available from]:
http://www.abrema.net/abrema/expect_gap_g.html (Accessed on: ٢٥/٠٧/٢٠٠٨)

٥ Ojo, Marianne, Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality, ٢٠٠٦.

٦ السعدني، مصطفى حسن بسيوني، مدي ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، ٢٠٠٧.

الأسباب التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات

١. قلة المعرفة العلمية لدى المجتمع ومستخدمي القوائم المالية بمهنة المراجعة:

حملت بعض الدراسات وجود فجوة التوقعات إلى جهل و ارتباك مستخدمي القوائم المالية و سوء الفهم لمهنة المراجعة، حيث حلل بورتر أن ٣٤% من أسباب وجود فجوة التوقعات تعود لتوقعات غير معقولة من المجتمع المالي[٧].

٢. الشك في استقلال وحياد المراجع الخارجي:

يجب أن يقتنع المجتمع المالي باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد· على هذا الاقتناع، فإذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فإن أرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

استقلال المراجعين من وجهة نظر "Mautz and Sharaf" وقد ناقش موتر وشرف المجتمع، وخلصا على أنه على الرغم من أن المراجعين المزاول ين للمهنة يفترض فيهم دائما الكفاءة المهنية، إلا أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائماً[٨].

فتقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل خدمات الاستشارات الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار أو ترشيح المديرين والعاملين، وإمساك الدفاتر والسجلات، وتشغيل أو معالجة البيانات المحاسبية، والخدمات المتعلقة

---

٧ P Sikka A Puxty H Willmott and C Cooper ' The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap : Some Theory and Evidence" December ٢٠٠٣.

٨ Mautz, R.K. and sharaf, H.A. "١٩٦١" the philosophy of auditing " American accounting association" "١٩٦١".

باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن، فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل العضو " Lee Metcalf". ترى أن تقديم المراجعين لمثل هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال نظرياً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، فعندما يقوم المراجع مثلاً باختيار المديرين للشركة عميل المراجعة فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم، وكذلك الحال عندما يقوم المراجع بتصميم نظام المعلومات المحاسبي لعميل المراجعة، ويكون مطلوباً منه بعد ذلك أن يراجع مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.[٩]

كما يرى البعض الأخر أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين إن يحافظوا دائما على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة ويؤكد على ذلك موتز "Mautz" بقوله:

من المحتمل أن يقوم المراجع عن غير قصد بتلبية رغبات العميل في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب المراجعة والتي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذه. للقرارات في عملية المراجعة.[١٠]

وعلى العكس من ذلك ترى لجنه كوهين أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات، لأنة الأكثر علماً و

---

٩ U.S senate, "١٩٧٦" subcommittee on reports, accounting and management of the committee on reports, accounting and Management of the committee on Government operations, Metcalf staff report the accounting establishment: a staff study, U.S Government printing office ١٩٧٦.

١٠ Mautz, R.K, "١٩٧٢" toward a philosophy of auditing In: auditing looks Ahead Howard settler "ed", University of Kansas printing service, "١٩٧٢"

دراية بظروف المنشأة. وظروف الصناعة التي تعمل بها، وقد يكون ذلك أقل تكلفة للمنشأة[11].

٣. عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع:

من المتفق عليه بين الباحثين في المراجعة أن الحاجة إلى خدمات المراجعة تنشأ بسبب التعارض في المصالح "Conflict of Interest" وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال والحياد، كما أن تعقيدات الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يتطلب توافر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة، كذلك فإن خطورة نشر معلومات خاطئة عن المنشأة وما يترتب على ذلك من نتائج، وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية، يعزز متطلبات الاستقلال والكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة[12].

كما يشترط في المراجعة حتى تكون مهنة لها دور مؤثر في المجتمع المالي أن تتوافر فيها المتطلبات التالية[13]:

١) المحافظة دائماً على حياد واستقلال المراجع الذي يزاول مهنة المراجعة.

٢) المعرفة المتخصصة للشخص الذي يزاول عملية المراجعة، وكذلك المهارة في تطبيق هذه المعرفة في الحالات المختلفة.

---

١١ Waller D. "١٩٩٠", time to get ride of true and fair? The accountant's magazine ,December ١٩٩٠, p. ٥٣.

١٢ جربوع، يوسف، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني ، يونيو ٢٠٠٤

١٣ المرجع السابق

٣) قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة للإطلاع بمسئولياتها لتنظيم متطلبات التعليم والتدريب، ووضع معايير لأداء العمل، وميثاق شرف يحدد السلوك الواجب الالتزام به من جانب المراجعين .

٤) لا بد أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المراجعين، ورضائهم عن جودة أداء تلك الخدمات، وعدم رضاء المجتمع عن عمل المراجعين أو وجود فجوة التوقعات في المراجعة ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة المراجعة ويقلل من شأنها.

كما أن المراجعين أنفسهم قد ساهموا في اتساع فجوة التوقعات في المراجعة لعدم اتفاقهم٠على تحديد واضح لدور المراجع ومسئولياته في المجتمع فوجود نظريات تفسر دور المراجع في المجتمع في الفكر المحاسبي المنشور يساعد على زيادة فجوة التوقعات، ومن أهم هذه النظريات ما يلي:[١٤]

١) نظرية رجل البوليس ""Watch Dog" والمعروفة أكثر في بريطانيا بنظرية كلب الحراسة.
٢) نظرية التشبيه بالقاضي.
٣) نظرية الوكالة.
٤) نظرية الوسيط.
٥) نظرية المسئولية.
٦) نظرية وسيلة رقابة اجتماعية.

٤. نقص الكفاءة المهنية للمراجع:

يقصد بالكفاءة المهنية "Professional Competence" للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة و المراجعة، والمهارة في

---

١٤ المرجع السابق.

تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب.[15]

٥. ضعف نظام الرقابة الذاتية لمهنة المراجعة:

يقاس نجاح وفاعلية نظام الرقابة لمهنة المراجعة بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فق ط بكيفية فهم المراجعين لهذا النظام وإدراكهم بكيفية تطبيقه.[16]

٦. انخفاض جودة الأداء في المراجعة:

من بين العوامل التي تؤدى إلى انخفاض جودة الأداء[17]:

١) يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة ، أو لعدم فقد العمليات الحالية.
٢) قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كن نتيجة للمنافسة .
٣) تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً .
٤) عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.
٥) أتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن دورهم.
٦) زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة المراجعة.

٧. قصور التقارير المحاسبية:

---

١٥ Jarvis, p. "١٩٨٣" professional education "London" Groom helm , "١٩٨٣".

١٦ Anderson, R.H., "١٩٨١" auditing SRA systems: new uses for old standards, CA magazine, may ١٩٨١

١٧ نور،أحمد محمد، وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧

إن عـدم الإفصــاح فــي التقــارير الماليــة عــن جميــع النــواحي التــي يتوقــع مسـتخدمي القـوائم الماليــة يســاعد علــى زيــادة فجـوة التوقعـات فـي عمليـة المراجعـة وذلـك علـى الـرغم مـن ارتبـاط هـذا العامـل بالمحاسـبة والتقـارير المالية التي تنتج عنها وليس بالمراجعة مباشرة، فقد أشتد الجدل منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقـارير المحاسبية وإلـى مـن تعد أساسـاً تلك التقارير، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن المنشـأة مسئولة أصـلاً أمـام هـؤلاء المسـتثمرين، أم أن هـذه التقـارير يجـب أن يـتم تطويرهـا بحيـث تخـدم المسـتثمرين والعـاملين والمـوردين والعمـلاء طبقـاً لفلسـفة أن المنشـأة عبارة عن مجموعات مـن الإفـراد يعملـون معـاً جميعـاً لتحقيـق أهداف بشـكل أفضل، أم تتطـور التقـارير المحاسبية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبـار أن المنشأة مجرد جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقـارير المحاسبية عن مدى مساهمات المنشأة في المجتمع[١٨].

---

١٨ جربوع، يوسف، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني ، يونيو ٢٠٠٤.

المبحث الثالث
"طرق تضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة"

١.تدعيم استقلال المراجع الخارجي:

حرصاً على دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات ، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المراجع للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله ، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد لجنة المراجعة الخارجية بالشركة[١٩].

و في حالة عدم تجديد تعيين المراجع أو في حالة عزلة، أن يقدم المراجع تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسئوليته، وضرورة أن يحصل المراجع الجديد، قبل قبول التعيين، على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراجع السابق[٢٠].

وقامت بعض الدول مثل بريطانيا وايرلندا لتدعيم استقلال المراجع بإصدار قانون يمنع شركة المراجعة من تقاضي أكثر من ١٥% من مجموع إيراداتها من عميل واحد.

٢.تدعيم دور المنظمات المهنية:

إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الأعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة.

---

١٩ المصدر السابق.

٢٠ Mautz K,A, and Matusiak. L.W, "١٩٨٨", concurring partener Review Revisited, Journal of accountancy, March ١٩٨٨,

وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة.

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراجع القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعة والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن التزام جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping مما يدعم استقلال المراجع.

كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلي المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضاء المستفيدين عن الخدمات المؤدا بواسطة المراجعين[٢١].

٣.دراسة توقعات المجتمع المالي و تلبية تلك التوقعات:

والخطوة الأولي في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المراجع، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة الثانية وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة. وأخيراً اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضييق فجوة التوقعات[٢٢].

---

٢١ جربوع، يوسف، مصدر سبق ذكره.

٢٢ المصدر السابق

٤.عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسئولياته.

١) الشك في استقلال المراجع وحياده في ممارسة مهنة المراجعة.
٢) نقص الكفاءة المهنية للمراجع.
٣) قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.
٤) انخفاض جودة الأداء في المراجعة.
٥) قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.
٦) إعادة تدريب و تأهيل المراجعين، وإخضاعهم لدورات كل ٥ أو ٧ سنوات لإطلاعهم على آخر مستجدات وتحديات التي تواجهها المهنة.
٧) تدعيم دور المنظمات المهنية في المجتمع وهيمنتها على مهنة المراجعة.
٨) اتخاذ إجراءات من قبل المنظمات المهنية لتدعيم استقلال المراجع.
٩) تضمين تقرير المراجع في فقرة النطاق معلومات أكثر لمستخدمي القوائم المالية يشرح فيها مهمته ومسؤوليته عن التصرفات الغير شرعية الغير المكتشفة أثناء عملية المراجعة.
١٠) أن تقوم المنظمات المهنية بحملات توعية إعلامية للمجتمع ولمستخدمي القوائم المالية لـ: ١- زيادة وعي الجمهور بفهم مهنة المراجعة.
١١) تخفيض توقعات المجتمع المالي إلى الحد التي تصيح به هذه التوقعات منطقية ومقبولة.
١٢) دراسة توقعات المجتمع المالي و مستخدمي القوائم المالية ومحاولة أخذ التوقعات المنطقية و المقبولة ومن ثم تلبيتها.

الفصل الثامن
تحديث النظام المحاسبي الموحد، دعما لتطبيق سياسة محاسبية موحدة في الاقتصاد العربي

ترك النظام الديكتاتوري السابق آثار وأعباء ثقيلة وباهضة التكلفة على شرائح كبيرة من المجتمع العراقي في الميادين الاقتصادية.وبعد سقوط الديكتاتورية على اثر احتلال العراق من قبل الولايات المتحدة الأمريكية وحلفائها في عام ٢٠٠٣ ، وأجراء أول انتخابات تشريعية ، وإقرار الدستور في عام ٢٠٠٥ ، أصبحت الحكومات المتعاقبة ولحد ألان إمام مهمات ومستحقات اقتصادية لإعادة وبناء العراق ، والتخلص من عيوب النظام السابق، وطرح منهجا سياسيا واقتصاديا شفافا يتلاءم مع حاجات البلد ومستوى التطور الاجتماعي والقانوني والتنظيمي للمجتمع، وموارده المتوفرة . تفعيل دور الدولة ،مع إعطاء دور حقيقي لمساهمة القطاع الخاص في تنشيط الاقتصاد،وكذلك الاتفاق على معظم الأوليات الواجب تنفيذها لازالت التخلف ولإنماء الاقتصاد ومعالجة الفقر والبطالة ولتقديم الخدمات وبناء وإعادة بناء البني التحتية وإدخال التكنولوجيا الحديثة وكل ما يلبي طموحات عملية التنمية الوطنية المستدامة ،ولكن لم يتحقق التوافق على البرامج المطلوبة لبلوغ هذه الغايات.

وأمام هذه الحالة تعاظمت الحاجة للتفكير بإجراء الإصلاحات الضرورية في بنية الاقتصاد العراقي، ومنها النظام المحاسبي، وتوحيد الأنظمة المحاسبية المتعددة المعمول بها في القطاعين العام والخاص، وتطوير أساليب الرقابة المالية وجودتها، ورفع القدرات المهنية للعاملين في حقلي المحاسبة والإدارة في العراق.والانتقال إلى اقتصاد جديد للمحاسبة، واستخدام أدوات جديدة لمعالجة وظيفة النظام المحاسبي، من اجل توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستثمرين والمالكين والممولين وغيرهم.

المحور الأول: عرض تاريخي مناسب لتطور النظام المحاسبي في العراق المعاصر

كما معروف،تعتبر المحاسبة اليوم جزء من نظام المعلومات الاقتصادي العلمي الكمي والمعلومات،(سبي رنتك وانف ورمتك (Cybernetics and Informatics).وتطبق على شكل البرامج الالكترونية المتقدمة التي تلبي متطلبات تطور وتقدم المجتمع في مجال تكنولوجيا المعلومات. وهي أيضا كنظام من ناحية ، وكفن من الناحية الأخرى،لها جانب نظري وجانب أخر تطبيقي،إن تركيب النظام المحاسبي، هو الذي يحدد وظائفه.

إذ يمكن تقسيم تركيب النظام المحاسبي إلى الأنظمة الفرعية الآتية:

١. قسم التبويب وتسجيل المعاملات الاقتصادية –ـ مسك الدفاتر

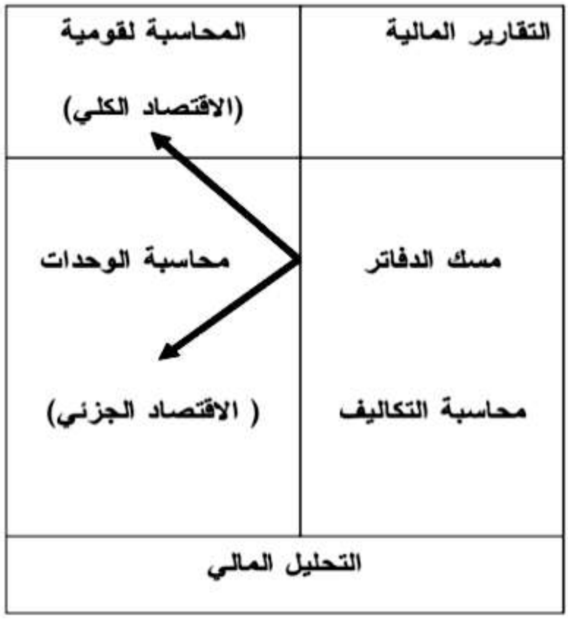
٢. قسم الاحتساب، قياس الموارد الاقتصادية للوحدة ــ محاسبة التكاليف

٣.التقارير المحاسبية، تتمثل في إنتاج البيانات وعرضها وتزويد المستويات الإدارية المختلفة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية بهذه المعلومات ، للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية

٤. التحليل المالي، ويعني ترجمة وتفسير هذه البيانات بشكل عملي ، لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية النهاية.

يمكن تعبير عن هذه الوظائف بالشكل الأتي:

النظام المحاسبي – شكل (1)



وعلى الرغم من تطبيق النظام المحاسبي الموحد في القطاعين الإنتاجي والتجاري الحكومي، إلا إن الدوائر الحكومية التابعة للميزانية العامة تتبع المحاسبة الحكومية،والنشاط الاستثماري العائد لوزارة التخطيط ،والمؤسسات المصرفية والتامين،ومؤسسات قطاع الخاص ،هي الأخرى تتبع أنظمة مختلفة. وهنا نحاول وبشكل مكثف تسليط الضوء على المراحل التي مرت بها عملية تنظيم المحاسبي ، ولغاية تطبيق النظام المحاسبي الموحد، نوردها كالأتي:

أولا: القانون التجاري:

يعمل النظام المحاسبي في جمهورية العراق،على وفق مجموعة من القوانين والتعليمات، منها القانون التجاري رقم ٦٠ لسنة ١٩٤٣، المادة ٤٧،

كذلك قانون رقم ١٤٩ لسنة ١٩٧٠ المادة ٣١ ، وأخيرا قانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤. حيث ألزمت هذه المواد التاجر العراقي، بعدد من الواجبات.

القانون التجاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤وتعديلاته، حدد في الباب الثاني/ الفصل الأول المواد٧ ،٨، ٩ منه،صفة وأهلية والاسم التجاري ومسك الدفاتر التجارية للتاجر. وفي الفصل الثالث/الفرع الأول من المادة ١٢ (الدفاتر التجارية)، وتنصص على:

التاجر الذي لا يقل رأسماله (٣٠.٠٠٠) ثلاثين إلف دينار إن يمسك الدفاتر التي تستلزم طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي.

وعليه في جميع الأحوال إن يمسك الدفترين الآتيين:

١- - دفتر اليومية

٢- - دفتر الأستاذ

١- دفتر اليومية : وفق المادة ١٣ من القانون المذكور،يقيد في دفتر اليومية على وفق المستندات الأصولية تفصيلات كافة المعاملات التجارية التي يقوم بها التاجر يوما بيوم ،من شراء وبيع الموجودات ورأس المال والبضاعة، والمدينين والدائنين، الأوراق المالية، النقد والبنك، وكذلك الإيرادات والمصروفات كافة، بالإضافة إلى مسحوبات الشخصية.

٢- دفتر الأستاذ : وفق المادة ١٤ من القانون المذكور، للتاجر إن يمسك دفاتر يومية مساعدة ، لقيد تفصيلات الأنواع المختلفة من المعاملات التجارية التي يقوم بها.ويتم ذلك وفق قيد إجمالي لهذه العمليات المرحلة من دفتر اليومية الأصلي شهريا،ويكون استخدام هذين الدفترين إلزاميا.

وفضلا عن ذلك فقد أجاز هذا القانون أيضا إمكان استخدام الدفاتر الأخرى المساعدة على وفق مقتضيات حجم العمال الشركة لتسجيل بعض العمليات التجارية. وأجازت المادة ١٩ من القانون المذكور للتاجر بان يستخدم الأجهزة التقنية والأساليب الجديدة المتطورة في تنظيم حساباته وبيان مركزه المالي وفي أصول مراسلاته التجارية.

وتهدف هذه الإجراءات إلى تنظيم وتوحيد الإجراءات المحاسبية في المعاملات التجارية للتجار.

ثانيا:قانون أصول المحاسبات العامة

لمزيد من التوضيح [التاريخي] نشير إلى أنه كان قد صدر في سنة ١٩٤٠، أول قانون في تنظيم

المحاسبة الحكومية- الميزانية العامة،الذي كان يعتمد على القانون العثماني لسنة١٣٢٦ ، والذي يتضمن المبادئ العامة للمحاسبة، والنظام المالي الوارد في القانون ٧١٢ لسنة ١٩٢٤ .إن قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته، يعد خطوة جيدة لتطبيقات مماثلة في الدوائر التابعة للميزانية العامة.

إذ إن القانون قد أوضح في فصوله الخمسة كل ما يلزم بخصوص إيرادات الدولة والرقابة على الصرف والدورة الحسابية وفي المراقبة والتدقيق والسنة المالية، وكل ذلك جاء بهدف توحيد الإجراءات المالية للدوائر التابعة والمرتبطة حساباتها مركزيا بالميزانية العامة للدولة.

يعد هذا بداية تطور النظام الحاسبي الحكومي، على الرغم من تأخير تسجيلات القيود المحاسبية، و إعداد التقارير المالية- والنتيجة النهائية الموحدة للدوائر المرتبطة بالميزانية العامة. و هو ما يزال بعيدا عن النظام المحاسبي الحكومي الحديث من حيث المبادئ والاستخدام في التطبيق العملي، و لا يتلائم مع الهيكلية المالية والتغيرات البنيوية الحالية للاقتصاد الوطني.

بشكل عام يمكن القول بأن هذا النظام يتصف بالميزات الثلاث الآتية:

١. عدّ شراء الموجودات الثابتة مستهلكة دفعة واحدة عند شرائها، وهذا يعني عدم تطبيق نظام الاندثار على هذه الموجودات.
٢. اعتماد الأساس النقدي في تسجيل المصروفات والإيرادات، إي عدم تطبيق أسلوب المستحقات والمدفوعات المقدمة.
٣. المركزية في إعداد الحسابات الناجمة عن المصروفات والإيرادات والميزانية العامة.

ثالثا: الأنظمة المعدة من المكاتب المحاسبية والمراكز الإدارية:

بعد ثورة تموز ١٩٥٨، استخدمت أنظمة محاسبية مختلفة في بعض المؤسسات الصناعية والحكومية منها على سبيل المثال، كالأتي:

معامل النبوغ والسيكاير العامة، الغزل والنسيج، الألبان، الاسمنت ، السكر، وغيرها. متبعة أنظمة متقدمة عن سابقتها. وبعد إجراءات التأميم في سنة ١٩٦٤ التي طالت المؤسسات الصناعية مثل، شركات الدخان، والغزل والنسيج ، ومعامل فتاح باشا، والبنوك وشركات التامين الخاصة، أصبح هناك ضرورة لاستخدام النظام المحاسبي المتقدم في هذه المؤسسات، بغية المتابعة والرقابة والتدقيق وإنتاج البيانات اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية . ولهذا الغرض تم إعداد أنظمة متقدمة للمحاسبة من قبل:

١.مكاتب المحاسب القانوني المجاز والمعترف بها قانونيا، حيث أعدت أنظمة محاسبية متطورة للقطاع الصناعي الحكومي والخاص.

٢. المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري في العراق، الذي بدأ إعماله في سنة ١٩٦٣، و أعد أنظمة محاسبية متطورة للقطاع الإنتاجي والتجاري والخدمي الحكومي، ولعب دورا مهما في تطوير الأنظمة الإدارية والمحاسبية، خاصة في مجالات محاسبة التكاليف والتدقيق ورفع الإنتاجية والرقابة النوعية، التحليل المالي، والميزانيات التخطيطية وغيرها، و إعداد دورات تاهيلية وتدريبية للعاملين ، بهدف رفع مستوى معرفتهم في إمكان تطبيق الأنظمة المحاسبية المتقدمة في المؤسسات الصناعية والتجارية الحكومية.

كان هناك أنظمة متعددة للمحاسبة في المؤسسات الصناعية والتجارية والدوائر الحكومية، والأنشطة الاستثمارية. فكانت تلك المؤسسات بالمحصلة تختلف فيما بينها من حيث، احتساب الكلفة ، وأسس إعداد الحسابات النهائية والتقارير المالية. فمثلا كانت شركات القطاع الصناعي الحكومي تستخدم في تسجيل المعاملات الاقتصادية، الدفاتر التالية:

١. دفتر اليومية
٢. دفتر الأستاذ العام
٣. دفتر يومية الصندوق
٤. الدفتر المساعد للإيرادات والمصروفات
٥. دفتر تفاصيل الموجودات الثابتة
٦. دفتر المخازن
٧. الدفتر المساعد للمدينين والدائنين

ويتم على وفق التسجيلات الواردة في هذه الدفاتر استخراج التقارير الآتية:

١) تقرير كلفة الإنتاج
٢) تقرير حساب النتيجة إي الإرباح والخسائر على شكل مراحل
٣) إعداد الميزانية العمومية

ومن أجل تصور أفضل يمكن أن تعود إلى نماذج هذه التقارير مرفقة في نهاية البحث.

فبعد التامين واتساع حجم القطاع الصناعي، بادر المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري، وكذلك مكاتب المحاسب القانوني المجازة، بإعداد النظام المحاسبي للتكاليف لقسم كبير من هذه الشركات المؤممة، ولكن لم يكن ملزما للتطبيق من قبلها.

رابعا: النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط

إن النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط ، يتم بطريقة مركزية من قبل وزارة التخطيط، وفق اللوائح المالية المعتمدة من قبل الوزارة ، معتمدا على الكشوفات الحسابية المستخلصة من اليومية العامة ، والتي ترسل إلى الوزارة من الجهات المسئولة عن تنفيذ

المشـروع الاسـتثماري مـن اجـل إجـراء التسـويات اللازمـة بالمبـالغ المحولة من الوزارة على حساب المشروع.

خامسا: نظام محاسبي خاص بالمصاريف وشركات التامين:

في البنوك وشركات التامين تم إعداد نظام محاسبي الموحد للمصـارف وشركات التامين من قبل لجنة مشكلة في وزارة المالية. وبدأ بتطبيقه اعتبـارا من ١٩٨٨/١/١. وهو نظام خاص لهذا القطاع بالنظر لخصوصيات الوظـائف التي تمارسها المصارف وشركات التامين، واختلاف أنظمتها عن المنشـاة مـن حيـث طبيعـة الخـدمات المقدمـة ، وأسـلوب انجـاز المعـاملات اليوميـة ، ممـا يقتضـي إبـراز نشـاطها بشـكل مسـتقل .يتصـف النظـام بالبسـاطة والمرونـة ، وتطبيقات لمبادئ حسابات التكاليف، ويتبع نظام الرقم العشري لحسابات الدليل من

(١ـ٤)، وتمثل حسابات الميزانية ،كالأتـي:

١- الأصول

٢-الخصوم

٣-الاستخدامات

٤-والموارد

وحسـابات مراكـز الإنتـاج لشـركات التـامين (الكلفـة) مـن (-٥ـ٩)، وتمثل حساباتها، كالأتي:

٥- التامين البحري

٦-التامين غير البحري

٧- التامين على الحياة

٨-إعادة التامين الواردة

٩- النشاطات الأخرى

والنظام مقسم إلى ثلاثة أجزاء :

أولا: الدليل المحاسبي وشرح الدليل، كما في أعلاه

ثانيا: المعالجات القيادية

ثالثا: القوائم المالية والموازنات التخطيطية

إما المبادئ والأسس التي اعتمدتها النظام المحاسبي للمصارف وشركات التامين، هي كالأتي:

- مبدأ الاستحقاقات في الإيرادات والمصروفات
- حسابات متقابلة ضمن حسابات الميزانية
- تبويب الحسابات وفق دليل النظام المحاسبي الموحد
- التميز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري ، وبين النشاط العادي والنشاط الاستثنائي
- تبويب الأصول الثابتة حسب طبيعتها واستخدامها في النشاط
- التأكيد على عدم استخدام الحسابات الأخرى أين ما وردت بالدليل إلا إذا توفر تحليل محدد للمستويات التي تليها.
- والسجلات المحاسبية المستخدمة في المصارف ، وهي كالأتي:
- السجلات الإلزامية: وتمثل بسجلات اليومية العامة ، وسجل الأستاذ العام
- السجلات الاختيارية: وهي السجلات (المساعدة) التي تتطلب حاجة العمليات المصرفية ، مثل سجلات حسابات التوفير ، وسجلات الحسابات الجارية

سادسا: النظام المحاسبي الموحد:

بالمقابل يمكن الإشارة إلى انه، ظهر إلى الوجود بعد فترة؛ نظام موحد للمحاسبة في المؤسسات التي كانت تابعة للمؤسسة العامة للتجارة. قد أعد المركز ا لعربي للبحوث والإدارة المعروف ب (أراك) في سنة ١٩٦٩ نظام التسجيل والعمليات المحاسبية واللوائح القانونية اللازمة لتطبيق هذا النظام، ويتضمن الدليل وخارطة الحساب على أسس المجموعة، كما يلي:

١. الموجودات
٢. المطلوبات
٣. كلفة الإنتاج والخدمة
٤. كلفة البضاعة أو الخدمة المباعة
٥. الإيرادات والمصروفات بما في ذلك الربح والخسارة
٦. تقسيم الربح

وكل حساب من هذه الحسابات مقسمة على حسابات تفصيلية وفرعية.

وعلى سبيل المثال نشير إلى إن إدارة المؤسسة العامة للغزل والنسيج أصدرت قرارها المرقم ٥ في١٩٧١.٨.٢٣ بتطبيق النظام المحاسبي الموحد. وفي ١٩٧٢.٤.١ تم تعميم تطبيقه في فروع شركات هذه المؤسسة كافة. وفي ١٩٧٣.٤.١ طبق هذا النظام على كل مؤسسات القطاع الصناعي الحكومي.

وأصبح هذا النظام أساسا في تكوين النظام المحاسبي الموحد الذي توسع تطبيقه فيما بعد، وشمل كل قطاعات الصناعية والتجارية الحكومية ، إن هذا النظام المسمى بالنظام المحاسبي الموحد لم يشمل كل قطاعات الاقتصاد .

وعليه وفي ضوء نظرة مباشرة وعن كثب ، نجد اليوم في العراق أنظمة محاسبية مختلفة في التطبيق، وهي:

١) المحاسبة الحكومية
٢) النظام المحاسبي الموحد للقطاعين الصناعي والتجاري الحكومي
٣) النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط
٤) نظام محاسبي خاص بالبنوك وشركات التامين
٥) أنظمة محاسبية متعددة في وحدات الإعمال للقطاع الخاص
٦) ومن الطبيعي أن نشير هنا إلى إن هذه الأنظمة تختلف فيما بينها من حيث السجلات والدفاتر والتسجيل وإعداد الحسابات الختامية والتقارير

المالية ومن ثم إلى نتائج هذه التعددية والاختلاف فيما بينها.

المحور الثاني :النظام المحاسبي الموحد في العراق

إن انبثاق هذا النظام قد ساعد على تطوير نظام المحاسبة المالية والإدارية في الوحدات الاقتصادية للقطاع العام وإدارات التمويل الذاتي والجمعيات التعاونية وجميع شركات القطاع المختلط، التي تتعامل على

أسس اقتصادية وتستهدف لتغطية كلف إنتاجها ، بغض النظر عن ارتباطها الإداري.

يتصف هذا النظام بالمرونة.ويمكن تطبيقه يدويا والكترونيا في إنتاج البيانات المحاسبية.

لقد ساهم هذا النظام في توحيد اللوائح والقوانين المحاسبية، وعملية تسجيل البيانات المحاسبية على

مستوى الشركات والصناعات النوعية و على المستوى القومي بأوسع معانيه، من جهة إعداد الحسابات الختامية والميزانية التخطيطية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعارف المحاسبية. وهو يتناول مفردات رئيسة متضمنا المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف.

وعليه يمكن إجمال محاور [ونتائج] التوحيد بالاتي:

- توحيد الأسس والمبادئ والقواعد والمصطلحات والتعارف المحاسبية
- توحيد أسس تقييم المخزون من المواد والمنتجات وبقية الأصول
- توحيد معدلات الاندثار لكافة الأصول
- توحيد السنة المالية مع توحيد تاريخ إعداد حسابات النتيجة وقوائم المركز المالي
- توحيد الحسابات الختامية
- توحيد حسابات الاحتياطيات والتخصصات
- توحيد الميزانيات التخطيطية النقدية والمالية والفنية
- توحيد الدليل المحاسبي الذي يتم على أساسه، تحليل وتبويب وتصنيف

وتقسيم العمليات والبيانات المحاسبية.

بنية النظام المحاسبي الموحد:

ساعد النظام المحاسبي الموحد على سهولة تسجيل العمليات الحسابية وإنتاج البيانات على مستوى الشركات والمؤسسات العامة النوعية والاقتصاد الوطني. لتضمنه، المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف.وفي ضوء ذلك نرصد مفردات تركيبه الآتية:

- ❖ الدليل المحاسبي الموحد وإطاره العام (خارطة الحسابات)
- ❖ شرح الدليل المحاسبي
- ❖ الدفاتر والسجلات المحاسبية

وتباعا لمفردات تركيبه التي تضمنها ، فأنه يمكن القول ان النظام المحاسبي الجديد قد استخدم الآليات

الآتية في إطار عمله:

- ❖ توحيد الميزانية التخطيطية
- ❖ توحيد حسابات النتيجة (الإرباح والخسائر، والميزانية العمومية)
- ❖ تطبيق نظام الجرد المستمر والمتابعة

الدليل المحاسبي وإطاره العام :

يعتمد الدليل المحاسبي في أسس تصنيف حساباته وترقيمها على تسعة مجموعات، كالأتي:

١) الأصول
٢) الخصوم
٣) الاستخدامات
٤) الموارد

حسابات الميزانية

١.الأصول(الموجودات)	٢.الخصوم (المطلوبات)
١١.أصول ثابتة	٢١. رأس المال
١٢. مشروعات تحت التنفيذ	٢٢. احتياطي وفائض مرحل
١٣. المخزون	٢٣. تخصيص
١٤. قروض طويلة الأجل	٢٤. قروض طويلة الأجل
١٥. استثمارات مالية	٢٥. بنوك دائنة
١٦. مدينون	٢٦. دائنون
١٧. حسابات مدينة أخرى	٢٧. حسابات دائنة أخرى
١٨. نقدية في الصندوق والبنوك	٢٨. نتيجة العام

حسابات النتيجة

٣.لاستخدامات(المصروفات)	٤. الموارد(الإيرادات)
٣١. الأجور	٤١. إيرادات النشاط الجاري
٣٢. مستلزمات سلعية	٤٢. إعانات
٣٣. مستلزمات خدمية	٤٣. إيرادات أوراق المالية
٣٤. مشتريات بغرض البيع	٤٤. إيرادات تحويلية
٣٥. مصروفات تحويلية جارية	٤٥. إرباح مشروعات التعمير والإسكان والأراضي
٣٦. تحويلات جارية تخصصية	

وتتفرع هذه الحسابات على المستويات الثالث والرابع والخامس والسادس.

مراكز الكلفة:

١) مراقبة مراكز الإنتاجية
٢) مراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية
٣) مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
٤) مراقبة مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية

٥) مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية

إن الحسـابات الأربعـة الأولـى مـن ١ــ٤ والمـذكورة فـي أعـلاه تمثـل حسابات إجمالية (المحاسبة المالية).

إمـا محاسـبة التكـاليف، فقـد خصصـت لهـا حسـابات إجماليـة مـن ٥ــ٩. ويتـأثر هذا التقسيم إلـى حد مـا من الناحيـة النظريـة بالتقسيمات الموجـودة فـي الأدب المحاسبي للبلدان ذات اللغة الانكليزية والألمانية إي(الانجلو سكسـوني). وتقسم كل هذه الحسابات إلى حسابات تفصيلية وفرعية متعددة، إذ اظهـرن مـن خلال تطبيقها في القطاع الصناعي،بانها غير عملية، وتحتاج إلى عمل و وقـت كثيرين.

الدفاتر والسجلات المحاسبية

حـدد النظـام المحاسـبي الموحـد المجموعـة الدفتريـة التـي تجمـع فيهـا العمليات والنشاطات المالية للوحدة الاقتصادية كافة،وهي كالأتي:

١. دفاتر رئيسة
٢. دفاتر تحليلية (أستاذ مساعدة)
٣. دفاتر الحسابات الشخصية (أستاذ مساعدة ـ مفردات)
٤ . دفاتر وسجلات الكلفة وكشوف دورية

المحور الثالث: تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية في الاقتصاد العراقي:

إن النظام المحاسبي الموحد والمطبق في الوحدات الصـناعية الحكوميـة، وضع في حينه لاحتياجات الاقتصاد الموجه والمخطط، وفي ظل هيمنة القطاع العام فـي النظـام المركـزي لتسيير الاقتصـاد، وإنتـاج البيانـات لخدمـة الاقتصـاد الكلي أكثر من الاقتصاد الجزئي، ولم يتغير حتى ألان.

وفــي ظـل تنــامي عولمــة الاقتصــاد، نجـد اليـوم بـان سياســة العـراق الاقتصــادية تتوجــه نحــو اللبراليــة والانفتــاح، وتبنــي مبـدأ اقتصــاد السـوق الحر،والانتقـال مـن تسـيير الاقتصـاد مركزيـا إلـى اللامركزيـة، وتفعيـل دور القطاع الخاص في معظم القطاعات الاقتصادية.

والحالة هذه تستوجب البحث عن أدوات مالية جديدة لتوفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات الوحدات الإنتاجية، والمستثمرين والممولين. فعليه نجد إن العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في تصميم النظام المذكور، جاءت لتركز على الأول على حساب الثاني، وبذلك أهمل دور الوحدات الإنتاجية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات التحليلية التي تنتجها محاسبة التكاليف. لذا فان محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد في هذه المرحلة غير مجدية لأداء وظائفها في مجالات قياس التكلفة ، الرقابة عليها ، واتخاذ القرارات الرشيدة في الوحدات الإنتاجية.

وفي ضوء هذه الإشكالية ، يمكن القول بان النظام المحاسبي الموحد بشكله الحالي،لا يعد إن يكون إلا مسودة النظام المحاسبي للتكاليف . فعليه أرى بان هناك ضرورة وحاجة ماستين إلى تحديث وتطوير النظام المحاسبي الموحد الحالي والتركيز بالشكل الخاص على تحديث محاسبة التكاليف .

سأحاول هنا بتكثيف عرض دور محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد في مجالات:

- قياس التكلفة
- الرقابة عليها
- وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثم يتبع ذلك بما أراه ضروريا لتطوير وتحديث محاسبة التكاليف، حتى تكتمل وتصل إلى المستوى العلمي، من خلال بلورة نموذج (موديل) للنظام المحاسبي للتكاليف، وكالاتي:-

١. في مجال قياس التكلفة:-

اقتصر النظام المحاسبي الموحد على توزيع عناصر الاستخدامات على مراكز التكلفة حسب الأنشطة ، ولكنه لم يذكر أو يتعرض لعلاقة قياس التكلفة بنظريات التكاليف.

هذا باستثناء ما ذكره في مجال قياس تكلفة الإنتاج تحت التشغيل. اقترح من الضروري تطوير سجلات ودفاتر وجداول التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد، بحيث يساعد على تصنيف بنود التكاليف على الأساس النوعي إلى تكاليف مادية وتكاليف غير مادية إي (إنتاجية وغير إنتاجية) ،ومن ثم الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة من ناحية ، والمتغيرة والثابتة من ناحية أخرى، ولها أهمية خاصة في تحديد تكلفة الإنتاج والقرارات التي يمكن إن تترتب عليه، مثل استغلال الطاقة، وتحديد الحد الأدنى للأسعار في المدى القصير، ودراسة العلاقة المثلي بين التكلفة وحجم الإنتاج والربح. كذلك تبرز أهميتها الخاصة أيضا، عند إعداد الميزانيات التخطيطية، وفي مجال الرقابة والتخطيط، وعرض القوائم المالية .وهذا التطوير في السجلات والدفاتر ، يسهل على تطبيق أية نظرية من نظريات التكاليف عند قياس التكلفة إي(التكاليف الكلية، التكاليف الحدية، والتكاليف المتغيرة).

بل أكثر من ذلك يمكن قياس تكلفة الوحدة بأكثر من أسلوب ، وهذا في حد ذاته يعتبر إنتاجا للمعلومات تتناسب مع الموقف يطالب من اجله. كما إن هذا الأسلوب ، يرشد تسعير المنتجات الضرورية ، وتلك التي تعتبر كمالية، وتلك التي تنتج بهدف تصديرها إلى الخارج.

ومن الأمور التي أثارت اهتمامي، ما يتبع حاليا في النظام المحاسبي الموحد عند توزيع عناصر الاستخدامات

(الكلفة) على مراكز التكلفة، وبالأخص ما يتبع بالنسبة لمركزرقم /٩ (العمليات الرأسمالية)، والذي توزع عليه عناصر التكلفة المتعلقة بالمشغولات الداخلية، إي التكوين الاستثماري الذاتي، التي تنتجها الوحدة الاقتصادية للاستخدام الذاتي، فأنا أقترح ما يلي:

أولا:- إن العناصر التي توزع على هذا المركز ليست من عناصر التكلفة في شأ ،لأنها تعتبر قيمة لأصول تكونها الوحدة الاقتصادية بنفسها لنفسها، وهذه لا تعتبر من الناحية النظرية من عناصر التكلفة. وقد تنبه النظام

المحاسبي الموحد لتلك الحقيقة ، وأمر بتوزيعه على هذا المركز تمهيدا لإضافته إلى أصول الوحدة.

ثانيا:- إن ما يتبع حاليا بخصوص هذه العناصر في مركز/٩ ، لا يتم التخصيص أو التوزيع عمليا إلا في نهاية السنة المالية.

إي مرة واحدة تقريبا في السنة ، فهذه تعتبر من ناحية التكاليف لا تحقق رقابة فعالة. كما أنها قد تؤدي الخضوع هذه العملية (توزيع الاستخدامات) لكثير من التقدير والاجتهاد، بحيث يمكن إن يكون متوسط تكلفة الوحدة في اتجاه يخالف المتوسط الفعلي أو الحقيقي للتكلفة. وكما إن التوزيع على هذا المركز في نهاية الفترة المحاسبية، لا يحقق ما يمكن أن يسمى بالتوجيه من المنبع اي (من الأصل).

وهذا يعتبر من الأمور الهامة في مجالات التسجيل بالدفاتر، كذلك اقترح إن تميز الوحدة في البداية بين المستندات المتعلقة بإنفاق التشغيل العادي- الإنتاجي- وتلك الخاصة بالتكوين الرأسمالي الذاتي- إي (مركز/٩)، بحيث يمكن تجميع هذه المستندات المتميزة عن غيرها، وتخصيصها على مركز جديد إحداثه تحت رقم/صفر، باسم

(نفقات الأنشطة الأخرى/الاستثمارية والمالية) ، بدلا من رقم/٩ ، دون إن تخضع هذه العملية لاجتهاد وتقدير من جانب المحاسبين أو المدراء، حتى تكون النتائج مغيرة عن النشاط الفعلي أو الحقيقي التشغيلي.

٢-. في مجال الرقابة على عناصر التكاليف:

اكتفى النظام المحاسبي الموحد بالموازنة التخطيطية ، باعتبارها أداة من أدوات الرقابة على التكاليف، بل وعلى مختلف الأنشطة التي تزاولها الوحدة الاقتصادية. وهذه الموازنة غالبا ما تعد أرقامها من متوسطات السنوات السابقة، وان حدث شأ من الاجتهاد أو التطوير في إعدادها ، يكون على أساس تقديري أو تخميني، غير مبني على أسس علمية صحيحة، إذ لم يلزم النظام أية من الوحدات الاقتصادية بضرورة إتباع أسلوب معين عند إعداد وتقدير أرقام

الموازنـة المـذكورة. فعليـه اطـرح مقترحـات متعـددة فـي هذا المضـمار، وخاصة في الجانب المتعلق بعناصر التكاليف، وهي كالأتـي:-

أولا:-_أرى من الضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بما يسمى بنظام التكاليف المحددة مقدما. وان تذكر الوحدة في ذيل الموازنـة على كيفية إجراء تقديرات أرقام التكاليف. هل من خلال المتوسطات للسنوات السابقة، أو بتعديل تلك المتوسطات مع شأ من التقدير، أو الاستناد على معايير عملية بجانبها المادي والمالي (الكمي والقيم). كما على الوحدة أيضا إن تحدد لنفسها فترة تصل خلالها إلى نظام المعايير ، وذلك تحت إشراف المؤسسة أو القطاع المختص. ولا شك إن اعتماد الموازنـة التخطيطية على المعايير ، يجعلها من أدوات الرقابة الفعالة من ناحية ، ومن الأدوات الاقتصادية من ناحية أخرى ، والمقبولة من طرفي الإدارة والمنفذين من ناحية ثالثة .

ثانيا:- الاهتمام بالمعايير في مجالات التكاليف، سوف يسهل بلا شك على التمييز بين العناصر المباشرة والغير المباشرة للكلفة، ومن ثم التمييز تدريجيا بعد اكتساب الخبرة لدى الوحدة في التطبيق بين العناصر المتغيرة والثابتة، وعليه فان هذه تعتبر من الموضوعات المتشابكة ، والتي تخدم بعضها البعض ويرفع من كفاءته احدهما ما يسمى بالتغذية العكسيةFeedback .

ثالثا:- الاهتمام بنظام محاسبة المسؤولية ، وبالأخص في مجال التكاليف، وهذا يحقق مبدأ ربط التكلفة بالمسئول عن حدوثها، ومن ثم فان عملية الرقابة تنصب هنا على الأشخاص المسئولين عن صرف عناصر الكلفة وليست على العناصر ذاتها، ويعتبر هذا من احدث المداخل العلمية لعملية الرقابة، وحتى يمكن تطبيق نظام فعال لمحاسبة المسؤولية، أرى إن يوفر النظام مجموعة من الأدوات والمقومات لتحقيق هذا النظام وجعله فعالا، ومن أهم هذه الأدوات، هي:-

- نظام للتكاليف المحددة مقدما ، ليكون مقياسا تقاس عليه الإحداث الفعلية
- نظام للتقارير لتحقيق الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية

- تنظيم إداري وخرائط تنظيمية واضحة تحدد المسؤوليات والسلطات
- دليل لمراكز المسؤولية بجانب الخرائط التنظيمية
- نظام مدروس للحوافز وفق مبدأ الثواب والعقاب يثاب الكفء ويعاقب المقصر.

وتحتاج كل واحدة من هذه الأدوات والمقومات إلى مزيد من البحث والدراسة ، حتى تضمن وجود نظام كفء لمحاسبة المسؤولية، وان هذا الأسلوب من العرض يتماشى مع مبدأ تقسيم النظام الكبير إلى أنظمة فرعية أو جزئية، بحيث يعتني بكل جزء، ثم يتم تجميع هذه الأنظمة أو الأجزاء بما يضمن تحقيق اعلي كفاءة وفاعلية.

وارى أيضا ضرورة الاهتمام بتصميم نظام مستندي خاص بخطوط المسؤولية، وذلك حتى توجه التقارير في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب إلى المسئول عن عنصر إنفاق الكلفة ، وفي هذا المجال يستوجب ضرورة تقسيم عناصر التكاليف إلى ما يمكن التحكم فيه (خاضع للرقابة) وما لا يمكن التحكم فيه (غير خاضع للرقابة) عند مستوى إداري معين. وحتى تكون الرقابة فعالة وموضوعية ، أرى ضرورة تحقيق الرقابة على الإنفاق عند المنبع، إي مع حدوث الإنفاق (الصرف)، وليس الانتظار وحتى مرور مدة معينة ، ثم تقسم التكاليف حسب مستويات المسؤولية والتحكم.

ويمكن الاستفادة من الوسائل الالكترونية الحديثة في إعداد هذه التقارير الفورية، وتوجيه كل منها في قناة الاتصال المناسب، وإذا أحسن تصميم أنظمة التقارير، وحدد في خطوط تسييرها بوضوح، سوف يؤدي هذا إلى تكامل عملية الرقابة وتكامل أيضا في المعلومات.

رابعا:- الرقابة على التكلفة الإدارية والتمويلية، غالبا ما توجه الإدارة اهتمامها للرقابة على تكلفة الإنتاج وتكلفة التسويق، وتجهل الاهتمام المطلوب بتكلفة النشاط الإداري، باعتبار إن هذه التكلفة تعبر عن نشاط الإدارة ذاتها، التي تقوم بعملية الرقابة. فعليه أرى ضرورة توجيه المزيد من الرقابة إلى

عناصر بنود التكلفة الإدارية، والتي حددها النظام عند توزيع عناصر الاستخدامات على مركز/٨ (الخدمات الإدارية والتمويلية) ، ولا صيما إن هذه التكاليف في تزايد يوما بعد يوم في الوحدات الاقتصادية. وممكن إن تحصر هذه التكاليف سنويا، تمهيدا لتوزيعها على المراكز الإنتاجية على أساس التكاليف المباشرة لكل مركز تكلفة.

واعتبارها بشكل مباشر عبئا على حساب الإرباح والخسائر للوحدة الاقتصادية، والأخيرة هي نظرة قاصرة لهذا البند الهام من التكلفة، وما يترتب عليه من حساب غير واقعي لأسعار المنتجات. حيث إن الأساس المنطقي للتسعير، هو تخصيص وتوزيع جميع بنود التكاليف على وحدة المنتج النهائي، للوصول إلى التكلفة الحقيقية، ومن ثم إظهار صافي حساب نتيجة التشغيل من ربح أو خسارة على حقيقته أيضا.

ومن الضروري أيضا الفصل بين التكاليف الإدارية والتمويلية، من ناحية يجب إن تخضع التكلفة الإدارية للرقابة عند المنبع من قبل الجهات الإشرافية والرقابية على الوحدة الاقتصادية ، ولتكن المؤسسة أو القطاع. كما انه من جانب أخر، يجب إن يتم تحليل التكلفة التمويلية (الفوائد على القروض والسندات وللبنوك)إلى بنودها المختلفة، وذلك لإمكان الرقابة على أنواع القروض. إن تكلفة التمويلية تنتج من بعض العناصر المذكورة في الخصوم أي التي تحمل رقم /٢ في الدليل المحاسبي للنظام، ولا تعتبر من الناحية النظرية من عناصر التكلفة. ولذلك أرى من الضروري توجيه مزيد من الاهتمام إلى تحليل العلاقة بين هذه العناصر في الخصوم أو الالتزامات، وتحميلها تحت رقم / صفر(تكاليف الأنشطة الأخرى/الاستثمارية والمالية)،المقترح في الفقرة الثانية المذكورة أنفا، تحت عنوان في مجال قياس التكلفة ، وما يظهر بنتيجة لها في هذا المركز، بدلا من مركز/٨، واعتبارها بشكل مباشر عبئا على حساب الإرباح والخسائر للوحدة الاقتصادية، حتى يمكن ترشيد سياسات

الاقتراض والرقابة عليها، واقترح بان يكون مناسبا لسداد هذه القروض أو تجديدها أو إبرام عقد قروض جديدة...الخ.

خامسا:- اقترح إضافة مركز مراقبة تكاليف الشراء تحت رقم/٩ إلى مراكز التكاليف الواردة في النظام، وذلك بهدف الرقابة على هذه التكاليف من المنبع، وتوزيعها على قيمة المواد والبضائع والأموال التي تشتريها الوحدة الاقتصادية ، وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية . وما دام موجود في النظام مركز تحت رقم/٧ بعنوان الخدمات التسويقية ، إذن لماذا لم يكن هناك مركز لمراقبة تكاليف الشراء؟!. إن هذه الإضافة تؤدي إلى تغيير في طبيعة الدليل المحاسبي للنظام، وتحويله من دليل غير صفري إلى دليل صفري. وبرأيي إن هذا لا يؤثر على جوهر الموضوع، بقدر ما يؤثر على عملية استخدام النظام المذكور في البرمجة الالكترونية.

سادسا:- ضرورة الاهتمام بالرقابة على مستوى الجودة للمنتجات بالإضافة إلى الرقابة على مستوى التكلفة، وذلك للتأكد من بلوغ الجودة المطلوبة عند المستوى المطلوب أو المناسب من التكلفة. وهذا النوع من الرقابة تضمن الأجهزة التخطيطية، بان مستوى التكلفة الذي يحدث، يتحقق معه مستوى مناسب ومقبول من جودة الإنتاج. حيث قد يكون تخفيض التكلفة على حساب الجودة، أو إن التكلفة تكون عند نفس المستوى ، ولكن مستوى الجودة قد انخفض عما كان عليه من قبل.

وتتم الرقابة على مستوى الجودة عن طريق تطبيق ما يسمى بمحاسبة تكاليف النوعية. وذلك من خلال تخطيط التكاليف اللازمة لعملية الرقابة النوعية في مراحلها المختلفة ، إي (مرحلة شراء المواد والخامات والبضائع، مرحلة الإنتاج، وكذلك مرحلة تسويق وتوزيع الإنتاج)، ومتابعتها بما يحدث من التكاليف الفعلية ، بحيث تستطيع الوحدة الصناعية تضمين مستوى جيد للجودة في كل مرحلة من هذه المراحل.

٣-. في مجال اتخاذ القرارات:

أشار النظام المحاسبي الموحد بالنص إلى مجموعة من التقارير، تقوم الوحدة الاقتصادية بإعدادها وتقديمها إلى الجهات الإشرافية والرقابية المختلفة. غالبا ما يتم إعداد هذه التقارير بشكل يرضي إدارة الوحدة الاقتصادية من ناحية ، ويرضي الجهات الإشرافية من ناحية أخرى.

وينشا هذا من عدم وجود قواعد أو إطار تحكم إعداد هذه التقارير، وخاصة في كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف، وعدم تصنيف الدوافع والقرارات التي تنتج أو تهدف من اجلها هذه التقارير.إن التقارير الأساسية التي ينتجها النظام المحاسبي الموحد، يلاحظ في التطبيق العملي قلة فوائد هذه التقارير لإغراض الإدارة الفعالة في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية متأخرة.

اعتماد مبدأ التكاليف التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الاقتناء) ، والمعروف بان هذا المبدأ يقر بتسجيل مكونات الميزانية على أساس تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستخدم في القياس المحاسبي. فعليه إن هذا المبدأ ، لا يعطي صورة حقيقية على حالة الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها على الأسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقيمها بطريقة تتماشى مع الاقتصاد التضخمي، الذي لا يزال عاليا في العراق.

لذا أرى إن النظام المحاسبي الموحد بعد تحديثه ليكون نظاما متكاملا للمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة المسؤولية، يجب إن ينتج أنواعا من المعلومات والتقارير، تفيد في مختلف القرارات.

يمكن تصنيف المعلومات التي يعد النظام لإنتاجها، إلى ما يلي:

١-معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الداخلية، إي على مستوى الوحدة الاقتصادية، وهذه البيانات يجب إن ينتجها النظام بصفة دورية وفورية، لتسهيل عملية اتخاذ القرارات اللازمة على مستوى الوحدة الاقتصادية.

٢- معلومات تفيد في اتخاذ القرارات على مستوى القطاع إي ما يسمى بالمعلومات الخارجية، وهذه يمكن إن ينتجها النظام ، ويقدمها في تقارير إلى الجهات الإشرافية للتنسيق بين مختلف الوحدات الاقتصادية التي يشرف عليها القطاع، ومعرفة إي الوحدات الاقتصادية يمكن إن يعطي عائدا للاستثمار.

ويجب إن تعد هذه المعلومات والتقارير طبقا لقواعد وأسس موحدة ينص عليها في إطار النظام، حتى تكون المؤشرات ذات معنى، وحتى يمكن إجراء المقارنة بين مختلف الوحدات الاقتصادية، ويسهل الأمر على قياس أدائها.

٣- معلومات على المستوى القومي. وتزداد أهمية هذه المعلومات في ظل الاقتصاد الموجه أو المخطط،ويمكن إن ينتجها النظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية ويرفعها إلى القطاع المشرف عليها، ثم يقوم القطاع بدوره ، برفع هذه المعلومات إلى مختلف الوحدات التابعة له، في محاولة للتنسيق بين مختلف القطاعات على المستوى القومي، حتى يمكن ترشيد السياسات العامة الاجتماعية المتعلقة بتخطيط الإنتاج، والإنفاق القومي، والسياسات الضريبية، وتسعير المنتجات المختلفة للغرض المحلي والتصدير، ودراسة عناصر الإنتاج والطاقة الإنتاجية،وسياسات التمويل، والقروض والاستثمارات سواء الداخلية أو الخارجية.

عملية احتساب الدخل القومي،والناتج القومي الإجمالي والصافي، وإعداد جداول التشابك الصناعي(input-output) ، كما إنها تعبر عن وضوح الأيدولوجيه الاقتصادية – الاجتماعية للمجتمع، وغير ذلك.

واقترح لتحقيق هذه الأهداف ما يلي:-

- ضرورة وضع دليل لمراكز اتخاذ القرارات، وتصنيف هذه القرارات حسب أهميتها، وحسب المستوى الإداري التابع له. ويسهل هذه الخطوة على تحديد المسؤولية.
- وضع إطار لطريقة إعداد المعلومات والبيانات المحاسبية اللازمة
- لا تخاذ القرارات ، والأسس التي يمكن الاستناد إليها عند إعدادها، وعرضها بإشكال مختلفة (الجداول، والرسوم البيانية) للجهات المعنية، حتى لا تخضع في جانب كبير منها للتقدير والاجتهاد.ويمكن في هذا المجال الاستفادة من التحليل المالي ،والنسب المالية والمؤشرات الاقتصادية والمقارنات، والاستفادة من مفاهيم التكلفة المختلفة ، مثل، الفرص الضائعة، وتكلفة البدائل، والتكاليف التفاضلية ،والتكلفة المتغيرة... الخ .
- يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية،واستخدام المعرفة المهنية للمعايير المحاسبية الدولية والمراجعة والتحليل المالي، والتي تساعد على الإفصاح عن هذه المعلومات والبيانات على أسس جودة النوعية بدلا عن الكمية، وتعبر عن الحقائق والعلاقات الأساسية التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية.
- أن عملية إعداد القوائم المالية تتطلب الشفافية،حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم، كذلك ينبغي إن
- يؤخذ بنظر الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية والتكاليف.

المحور الرابع: الخلاصة والاستنتاجات:

إن النظــام المحاســبي الموحــد عنــدنا، لــيس موحــدا بــالمعنى الــدقيق [والمكتمـل] للكلمة.لـذلك هنـاك حاجـة ماسـة لتحديثـه و إجـراء الإصـلاحات الضرورية واللازمـة فـي تركيبـه، ليـربط هذه الأنشطة التـي تزاولـها عـادة كل الوحدات الإنتاجية المتوسطة والكبيرة فـي نظـام محاسبي واحد ، بحيث يعـالج تسجيلات هذه الأنشطة، ومن ثم توحيدها بشكل يسـهل عمليـة تطبيقه فـي كافـة فـروع الاقتصــاد الـوطني، حتـى يسـتطيع النظـام إنتـاج المعلومـات الاقتصـادية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على كافة المستويات الإداريـة المختلفة.يتصـف هذا النظـام بقسـمين، المحاسبة الماليـة ومحاسبة التكـاليف.إن النظـام ممكـن إن يتكون فقط من المحاسبة الماليـة،من دون التكاليف،وخاصـة للوحدات الانتاجيـة الصغيرة، التي لا تحتاج إلى استخدام محاسبة التكاليف بالشكل التحليلـي، وكمـا يمكـن عـن طريـق المحاسـبة الماليـة، تزويـد الجهـات المسـئولة بالمعلومـات المحاسبية الإجمالية الضـرورية لعمليـة اتخـاذ القـرارات الاقتصـادية، كمـا هـو مطبق حاليا بهذا الشكل.

كذلك لا يمكن إن تكون هناك محاسبة التكاليف من دون المحاسبة الماليـة وخاصة فـي الوحدات الصـناعية المتوسطة والكبيـرة، والتـي تحتـاج الـى إنتـاج المعلومـات الاقتصــادية التحليليـة للمسـتويات الإداريـة كافـة. ومـن فوائـد هـذا التقسيم أيضـا، انـه يوضـح العلاقـة المتينـة التـي تـربط محاسـبة الماليـة بمحاسـبة التكاليف،من خلال مقارنة ومطابقة التسجيلات الإجمالية التـي يـتم تسـجيلها فـي المحاسبة الماليـة، وتلـك التسـجيلات التحليليـة التـي تخـص التكـاليف والمـوارد، ويتم تسجيلها في محاسبة التكاليف عن طريق المستندات الخاصة بذلك.ويجري التقسيم الأولي لبنود التكـاليف علـى وفـق مراكـز المسـؤولية، ويـتم تسـجيلها فـي دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف بشكل إحصائي، إذ يمكن استخدام القيود أيضـا في تسجيلات هذه البنود، وخاصة في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة.

لم يتطرق النظام المذكور إلى كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف. إن الوحدات الصناعية ملزمة بتقديم تقارير مالية تنتجها المحاسبة المالية إلى الجهات المسئولة في أوقاتها المحددة لإغراض الرقابة والضريبة.

و أهم التقارير الأساسية التي حددها النظام هي:

. الميزانية العمومية

. حسابات النتيجة (العمليات الجارية)

. الحالة المالية

في التطبيق العملي، يلاحظ قلة فوائد هذه التقارير المالية لإغراض الإدارة الفعالة. ولا تساعد المرؤوسين في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة،بان يؤذوا وظائفهم الإدارية بالشكل الأمثل، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية ومتأخرة.

لذا يجب إن يتسع مفهوم النظام لينتج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على صعيد الوحدة، القطاع ، وعلى مستوى الاقتصاد الكلي.

من الضروري استخدام أكثر في تبويب وحدات لعناصر التكلفة عند تطبيق النظام المحاسبي للتكاليف. فمثلا في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تتميز أنشطتها بالمحدودية ، ولا تحتاج طبيعة عملها إلى إنتاج كمية كبيرة من المعلومات الإدارية ، يمكن الاكتفاء بنوعين من التبويب على إن يكون من ضمنه التبويب النوعي.

إما في الوحدات المتوسطة والكبيرة ، يفضل إتباع أكثر من تبويب في إن واحد ، بل في بعض الأحيان (إذا توفرت المستلزمات اللازمة بذلك)، إتباع كل هذه الأنواع من التبويب المذكورة ، وإعداد تقارير الكلفة على وفق كل نوع منها، ومن جهة أخرى نجد إن إتباع أكثر من تبويب لعناصر الكلفة تشكل صعوبة كبيرة في الحياة العملية، من حيث تعدد التسجيلات والسجلات والزيادة في الموظفين، ولا صيما إذا كان تطبيق النظام يقوم على الأداء اليدوي، ويمكن

القضاء على هذه الصعوبات باستخدام البرامج الالكترونية في عملية إنتاج المعلومات، مما يسهل عملية تطبيق أكثر من تبويب واحد لعناصر الكلفة عبر مراحلها المختلفة، ومن ثم إعداد التقارير الفورية وتوجيهها في قناة الاتصال إلى المستوى الإداري المناسب، وإذا أحسن تصميم أنظمة التقارير ، وحدد في الخطوط تسييرها بوضوح ، فسوف يؤدي إلى التكامل في عملية الرقابة وإنتاج المعلومات.

إن الإجراءات المطروحة مجتمعا في النموذج(الموديل) لتصميم نظام موحد للتكاليف على أسس العلمية، ستحقق بالتأكيد أهداف متعددة، منها:

١) بناء قاعدة المعلومات والبيانات للتكاليف اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية

٢) تخفيض التكاليف، رفع من الكفاءة الإنتاجية،العناية بالجودة والنوعية، وتقييم الكفاءة الإدارية

٣) تلبية احتياجات المستثمرين والممولين

٤) تأهيل القوى البشرية المهنية والمدربة في مجال محاسبة التكاليف

٥) إيجاد مبدأ التوافق بين الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم أمورها مصادر مختلفة، كالقانون التجاري، الضريبي، أصول ميزانية الدولة، قانون أصول محاسبة الشركات التجارية والصناعية

٦) (في العراق النظام المحاسبي الموحد)، والجمعيات وغيرها،ضمن نظام محاسبي عراقي موحد.

٧) الخروج بالمعايير القياسية، بحيث تكون مقبولة على الصعيد العالمي

٨) تفعيل وتنشيط دور كل من لجنة التنظيم المحاسبي ومجلس المعايير المحاسبية والرقابة في جمهورية العراق، كي تأخذ على عاتقها مهمة أصلاح وتطوير النظام المحاسبي، بهدف توحيده، و التحفيز على مبدأ التنسيق والتوافق والتوحيد مع معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال.

الفصل التاسع
مدى تأثير الالتزام بمبادئ حوكمت الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن

" دراسة تحليلية لآراء مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية "

تهتم الاقتصاديات في الوقت الحاضر بجودة البيانات ومصداقيتها ومدى عدالتها وصحة تمثيلها للواقع ويهتم المجتمع المالي باستخدام هذه البيانات والاتصال بها من اجل صناعة واتخاذ القرارات الإدارية التي تبنى على المعلومات الرشيدة. إن اهتزاز الثقة في البيانات المالية وفي مهنة المحاسبة والتدقيق معا أدى إلى اتخاذ مواقف حاسمة في وجه الاختلافات التي أدت إلى هذه النتائج وعليه كان لابد من تفعيل دور الإدارة في مواجهة التحديات وتقريبها أكثر وأكثر من مراكز المسؤولية حتى لا تنئا بنفسها بعيدة عن مخاطر التخطيط ومخاطر الاكتشاف. وبهذا فقد اخذ العالم برمته من تحديد مفهوم حوكمة الشركات وبلورته بشكل نظام أو معايير دولية لتساعد الإدارة في تحكيم عملها المؤسسي من اجل الوصول إلى أفضل نتائج العمل التشغيلي.

إن هذه المقدمة تقودنا إلى وجود فجوة في توقعات المجتمع المالي مع مدققي الحسابات المستقلين في حين أن المدققين يلقون باللوم على المجتمع المالي لعدم درايته بمهام وواجبات ومسؤوليات المدقق، لذا فإننا نرى أهمية البحث والتحري في إمكانية أن تساهم المبادئ العامة لحوكمة الشركات في تضييق الفجوة بين المدققين والمجتمع المالي في الأردن. والبحث في مدى وجود علاقة بين الحوكمة وفجوة التوقعات ومدى تأثير على فجوة التوقعات وإمكانية تضييقها.

مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:

١. هل تساهم عملية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والمجتمع المالي من وجهة نظر مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية المساهمة الأردنية؟

٢. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبين تضييق فجوة التوقعات بين مدقق الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي في الأردن من وجهة نظر مدقق الحسابات الداخليين في الشركات الأردنية المساهمة ؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

١. التعرف على المبادئ العامة لحوكمت الشركات ومدى الالتزام بمبادئها في شركات الوساطة المالية المساهمة الأردنية.
٢. التعرف على مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق بين المجتمع المالي ومدقق الحسابات الخارجيين في الأردن.
٣. بيان اثر الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين مدقق الحسابات الخارجيين والمجتمع المالي في الأردن.

أهمية الدراسة:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من أهمية التعرف على مبادئ حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات وبيان مدى تأثير حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن والتأكيد على أن اللجان الدولية والمهتمين بموضوع حوكمة الشركات وفجوة التوقعات سوف يحصلون دون شك على معلومات ونتائج تعزز لديهم كيفية التعامل مع موضوعي فجوة التوقعات ومبادئ حوكمة الشركات وإيجاد الحلول المناسبة لها.

منهجية الدراسة:

لقد اتبع الباحثين في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للتوصل إلى أهداف ونتائج هذه الدراسة ويتضح ذلك من خلال إتباع الجانبين التاليين:

المصادر الثانوية :

لقد قام الباحثين بجمع المعلومات من مصادرها في الكتب والمجلات والانترنت ومن المقالات والمحاضرات والأبحاث المنشورة وغير المنشورة ورسائل الماجستير والدكتوراه حتى اكتملت الصورة الكاملة للمحاور والأهداف التي سيتم البحث عنها واستخلاص النتائج منها.

المصادر الأولية:

تم الاعتماد على إعداد استبانه (Questionnaire) احتوت على أسئلة دقيقة وواضحة حيث تتكونن من جزأين الجزء الأول يقيس الفرضية الأولى التي تتحدث عن مدى التزام مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية عينة الدراسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، أما الفرضية الثانية فإنها تقيس مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية.

ولمعرفة مدى الأهمية النسبية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأثرها في تضييق فجوة التوقعات من قبل عينة الدراسة تم الاعتماد على الوسط الفرضي ٣ (٦٠%)، والذي على ضوءه تم مقارنة الأوساط الحسابية لكل جزء من أسئلة الدراسة مع الوسط الفرضي. كما تم الاعتماد على مقياس (لبكرت) الخماسي الذي حددت له الأوزان التالية: (موافق بشدة ٥ درجات ، موافق ٤ درجات ، محايد ٣ درجات ، غير موافق ٢ درجة ، غير موافق نهائيا ١ درجة).

وقد تم تخصيص (٤١) سؤالاً للإجابة عن محاور الدراسة إل (٦) وعن مدى تطبيقها في الشركات عينة الدراسة ثم مدى تأثيرها أو عدم تأثيرها في تضييق فجوة التوقعات وقد كانت الأسئلة موزعة على المحاور الآتية:

- الأسئلة من ١-٧ خاصة بالمبدأ الأول لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من ٨- ١٤ خاصة بالمبدأ الثاني لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من ١٥- ٢٢ خاصة بالمبدأ الثالث لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من ٢٣-٢٧ خاصة بالمبدأ الرابع لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من ٢٨- ٣٣ خاصة بالمبدأ الخامس لحوكمة الشركات.
- الأسئلة من ٣٤- ٤١ خاصة بالمبدأ السادس لحوكمة الشركات.

وقد تم دراسة مدى تأثير هذه القواعد على تضييق فجوة التوقعات من خلال استخدام اختبار ارتباط يرسون.

مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مدقق الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي والتي تمارس عملية الاستثمار في الأسهم المدرجة في السوق المالي ويبلغ عددها (٢٦) شركة وساطة مالية مساهمة حتى تاريخ كتابة البحث (٢٠١٢/٦/١) ، وتم توزيع ٨٠ استبانه وتم استرداد ٧٠ استبانه منها أخضعت للتحليل الإحصائي حيث تناولت الشركات التي يوجد فيها قسم تدقيق داخلي يمارس واجبات ومهام التدقيق الداخلي المتعارف عليها. ذلك لان المدققين الداخليين لديهم المعرفة التامة بعمليات واليات الاستثمار وأهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لما لها من أهمية للمستثمر وللشركة، ومدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات بين المدققين الخارجيين والمجتمع المالي في الأردن. إما عينة الدراسة فهم المدققين الداخليين اللذين سيجيبون على فقرات الأسئلة الموجهة إليهم في الاستلانة. وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية.

فرضيات الدراسة:

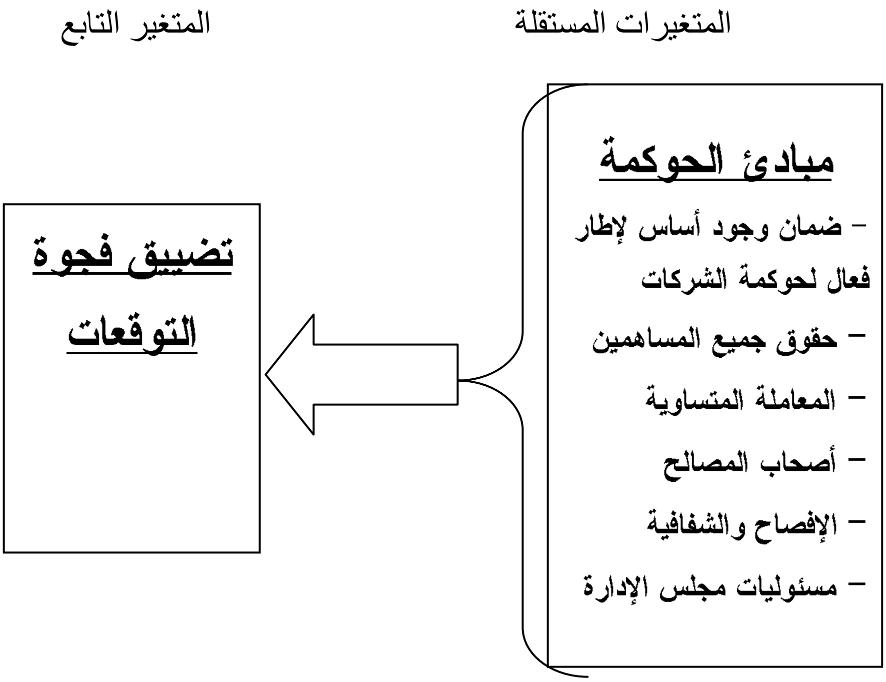
تقوم فرضية الدراسة على الأفكار المستنبطة من مشكلة الدراسة وهي على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: تساهم عملية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وبين تضييق فجوة التوقعات في التدقيق في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات الداخليين في شركات الوساطة المالية الأردنية.

نموذج الدراسة:

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمد الباحثين النموذج التالي لدراسة علاقات متغيرات الدراسة. ويوضح الشكل هذه العلاقات.



الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الملاءمه لتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيان، وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

التكرارات frequently ومقاييس النزعة المركزية Measure of central tendency ومقاييس التشتت Measure of Variation من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من اجل معرفة متوسط الإجابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة مجتمعة الخاصة بكل فرضية. واختبار T-Test اختبار للعينة الواحدة واختبار يرسون

لتوضيح العلاقة بين المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) على المتغير المستقل (فجوة التوقعات في التدقيق في الأردن) وقد تم إتباع هذا الأسلوب لمعرفة مدى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق في شركات الوساطة المالية الاردنية.

كما وقد تم استخدام اختبار t- test للعينة الواحدة على الجزء الأول من أسئلة الاستلانة التي تتعلق بموافقة أو عدم موافقة عينة الدراسة على مدى مساهمة بنود مبادئ حوكمة الشركات في الحد أو تضييق فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في شركات الوساطة المالية الأردنية.

صدق وثبات الاستلانة:

للتأكد من صدق أداة الدراسة فقد قام الباحثين بالتمعن بمفردات الاستلانة والتأكد من ارتباط الأسئلة بالفرضية المناسبة لها، وللتأكد من صدق الاستلانة فقد تم مراجعة الاستلانة ومفرداتها بشكل دقيق ، ولقياس مدى قوة واتساق فقرات الاستلانة فتم إيجاد معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا ووجد (٨٨%) لجميع فقرات لاستبانه ككل.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

مفهوم حوكمة الشركات: Corporate Governance

جاء موضوع حوكمة الشركات استمراراً للبحث المتواصل عن تعزيز أداء الشركات، ومنها على سبيل المثال نظرية المنشأة، ونظرية الوكالة، والفصل بين الملكية والإدارة، وهياكل الملكية وتمويل المنشآت، وعلاقة الإدارة بالمساهمين، وأصحاب المصالح وغيرها من النظريات. ونتيجة لارتباط موضوع حوكمة الشركات بمجالات وأطراف مختلفة، كالإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، ظهر كثير من التعريفات المتنوعة لحوكمة الشركات.

فقد عرفها البعض (Demirag, I., et al., ٢٠٠٠) بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شئون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

ويهتم هذا المصطلح بالممارسات والكيفية التي يتم بها ضبط أداء الشركات ورفع كفاءتها ومجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها، ومعالجة المشكلات الناجمة عن ذلك، والعلاقة بين الجهات التي تحكم عمل الشركات من الداخل والخارج.

ويعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع.

أهداف حوكمة الشركات: (خليل،٢٠٠٩)

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية:

١) تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

٢) تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.

٣) تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.

٤) تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.

٥) ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

ويخلص الباحثين مما سبق إلى أن حوكمة الشركات تهدف إلى تحقيق ما يلي:

١) الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

٢) تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.

٣) إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

٤) المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات، بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.

٥) عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.

٦) تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.

٧) تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.

٨) إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين، والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.

٩) تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، وعدم حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

الأردن وتطبيقات حوكمة الشركات:

لقد تزايد الاهتمام بقواعد و تطبيقات حوكمة الشركات مؤخرًا في الأردن، وفي سياق هذا الاهتمام و بمبادرة من البنك الدولي فقد تم تشكيل فريق وطني من المستشارين لعمل دراسة لتقييم ودراسة البيئة التشريعية في الأردن و مدى التزام الأطر القانونية و التنظيمية و الرقابية للقوانين الأردنية بالقواعد و المعايير الدولية لحوكمة الشركات، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم القواعد التي تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الأردن .حيث خلصت هذه الدراسة في مجملها إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في الأردن متواجدة في العديد من القوانين ومن أهمها قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧و تعديلاته وقانون الأوراق المالية رقم (٧٦) لسنة ٢٠٠٢ وقانون البنوك رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٠ و قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم) (٧٣لسنة ٢٠٠٣ وغيرها من القوانين و الأنظمة التي ترتبط بحوكمة الشركات في الأردن سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة. كما أن هنالك العديد من النقاط الإيجابية في هذه القوانين و التي تتفق ومفهوم حوكمة الشركات في الأردن ، إلا أنه ومن الناحية الأخرى فهنالك عدد من المسائل التي تحتاج إلى تطوير أو تعديل للحد من أي ممارسات سلبية.

فمن المظاهر الإيجابية لحوكمة الشركات في الأردن، نجد أن القانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم كالمشاركة في توزيع الأرباح والتصويت في الجمعيات العمومية والإطلاع على المعلومات الخاصة بالشركة وغيرها الكثير .

كما إن معايير المحاسبة و التدقيق تتفق في مجملها مع المعايير الدولية. أما بالنسبة للمظاهر السلبية، فهنالك بعض البنود التي تحتاج للدراسة و التعديل منها عدم وجود أي نوع من الفصل القانوني بين مسؤوليات المدراء التنفيذيين داخل مجلس الإدارة والمدراء غير التنفيذيين، كما أن مفهوم المدراء المستقلين غير متوفر في التشريعات الأردنية ذات العلاقة كما أن الإجراءات المتبعة في تعيين أعضاء اللجان المختلفة في الشركة كأعضاء لجنة التدقيق و أعضاء اللجان التنفيذية الأخرى تفتقر للشفافية و المصداقية. وقد كان هنالك بعض الاقتراحات لرفع كفاءة تطبيق معايير حوكمة الشركات في الأردن منها على سبيل المثال لا الحصر، تخفيض النسبة المطلوبة لمن يحق لهم من المساهمين طلب عقد اجتماع غير عادي للهيئة العامة و اشتراط موافقة الهيئة العامة على مشتريات الأصول التي تتجاوز قيمتها مبلغ معين، و الفصل فيما بين رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي. و إبرامه (WTO) كما أن تطبيق الأردن للمعايير الدولية وانضمامه لمنظمة التجارة العالمية اتفاقيات الشراكة و التجارة الحرة المختلفة يضعه أمام تطبيق المعايير الدولية لحوكمة الشركات. في نهاية المطاف فإن حوكمة الشركات تعتمد على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسي في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون ودولة المؤسسات، ولجعل المنطقة أكثر جذبًا للاستثمار الأجنبي المباشر.

مبادئ الحوكمة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: (حمادي، ٢٠١٢)

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام ١٩٩٩، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام ٢٠٠٤. وتتمثل في:

١-ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن

يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

٢-حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

٣-المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

٤-دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

٥-الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

٦-مسئوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ثانيا : فجوة التوقعات:

مفهوم فجوة التوقعات:

يعتقد المختصين في مهنة التدقيق أن الشك وعدم الثقة في طبيعة عمل المدققين الخارجيين بسبب اعتقاد مستخدمي المعلومات المالية أن المدققين لا يقومون بواجباتهم على النحو الذي يتوقعه منهم المجتمع المالي من حيث اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والاحتيال، والتصرفات غير القانونية، والتقرير عن إمكانية استمرار المنشاة أو فشلها ضمن إطار عملية التدقيق، الأمر الذي يبين فيه المدققين ويوضحون طبيعة عمل المدقق الذي يعطي راية الفني المحايد عن أن الشركة قامت بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان بياناتها تخلو من الأخطاء وأنها ممثلة للواقع بعدالة وبالتالي تشكلت لديه قناعة بما أظهره في تقريره وذلك في ضوء العينة التي فحصها ودققها، وهو بذلك لا يعطي ضمانات كاملة عن عدم وجود أخطاء أو مخالفات وقعت فعليا في الشركة. وعليه فقد أدى ذلك إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدمي المعلومات المالية من خدمات من المدققين، وبين ما يحصلون عليه منهم بالفعل.

وتعترف مهنة التدقيق في معظم الدول المتقدمة بوجود فجوة التوقعات التي لا يمكن تجاهلها أو الادعاء بأن توقعات مستخدمي القوائم المالية غير واقعية، وتعتبر فجوة التوقعات أحد أهم القضايا التي تواجهها مهنة التدقيق في الوقت الحالي والتي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء تقارير المراجعين (وأكد، ٢٠٠٣، ص ١٢).

لقد ظهر مفهوم فجوة التوقعات في التدقيق في بداية عام ١٩٧٤ ، حيث قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالبحث والتحري عما ذا كان هناك فجوة في التوقعات بين مدقق الحسابات ومستخدمي البيانات

المالية وسميت هذه اللجنة بلجنة(كوهين)، وقد استغرقت عملية البحث والاستقصاء ٤ سنوات وخلصت اللجنة التي بحثت في مسؤوليات المدقق وواجباته إلى أن هناك فجوة حقيقية بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بين احتياجات ورغبات المجتمع المالي وبين مهنة تدقيق الحسابات الممثلة بعمل المدقق الخارجي.

ومن ثم أوصت اللجنة عام ١٩٧٨ بوضع معايير تحد وتضيق من حدة الفجوة بين الطرفين، وأعطت هذه اللجنة تقريرها النهائي عام ١٩٨٧ عندها قامت لجنة من لجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)عام ١٩٨٨ بوضع ٩ معايير (٥٣-٦١) سميت معايير فجوة التوقعات، وكان الهدف من وضع هذه المعايير معالجة القصور واختلاف التقديرات والحاجات بين الطرفين للحد من الفجوة.(ذنيبات ،٢٠١٢، ص ١٢).

تعريف فجوة التوقعات:

أن أول من أعطى تعريف لفجوة التوقعات في التدقيق هو الأستاذ (liggio) عام ١٩٧٤ حيث كتب مقالة بعنوان " فجوة التوقع هزيمة قانونية للمراجع". وقد عرف الأستاذ (liggio) فجوة التوقعات بأنها عبارة "عن عامل لمستويات الأداء المتوقع كما يتصورها كل من المدقق الخارجي ومستخدم القوائم المالية، ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقع".(فرحات،٢٠٠٩، ص٢)

كما عرفها العالم Porter عام ١٩٩٣ بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققين، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققين على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم.

وأنه باقتباس نموذج لجنة ماكدونالد الذي أعده بورتر Porter يمكن التعرف على مكونات فجوة التوقعات وهما: (Salehi,٢٠٠٩,١٤٢)

فجوة الأداء وتنقسم إلى قسمين:

فجوة قصور معايير التدقيق والتي تتمثل في الفجوة بين الأداء المتوقع من المدقق أن بقوم به، وبين المعايير الصادرة من المنظمات والهيئات المهنية والتي تحكم المهنة.

أ- الفجوة بين ما هو متوقع من المدقق أدائه خلال عمله وبين الأداء الفعلي للمراجع.

٢- فجوة المعقولية: وهى الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق أن ينجزه وبين ما يقوم به المدقق في حدود العناية المهنية اللازمة.

ويذكر (غالي، ٢٠٠١، ص ٦) أن فجوة التوقعات في التدقيق تتكون من التالي:

١- فجوة المعقولية Reasonableness Gap التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المدقق، وبين ما يستطيع المدقق أدائه بصورة معقولة.

٢- فجوة الأداء Performance Gap التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معقول من المدقق، وبين الأداء الفعلي له. ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:

أ – فجوة عدم كفاية أو قصور في معايير التدقيق: وهي الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المدقق وبين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق.

وتفسر هذه الفجوة على أن هناك نطاق محدد لعملية التدقيق، وان المدقق يقوم بتخطيط عمله طبقا لمعايير التدقيق التي تصدرها وتنظمها الجمعيات المهنية للتدقيق، حينما يراها المجتمع واجبات لانهائية للمدقق أثناء قيامة بعملية التدقيق الأمر الذي يخلق بينهما فجوة توقعات.

ب- فجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء: وهي الفرق بين واجبات المدقق وفقاً لمعايير التدقيق، وبين الأداء الفعلي له.وتفسر هذه الفجوة في الاختلاف بين المدققين في تطبيق والالتزام بمعايير التدقيق والتي لو تم الالتزام بها لحدت كثيرا من فجوة التوقعات بين الطرفين لكن عدم التزام بعض المدققين بها أو عدم بذلهم للعناية المهنية الأزمة يولد فجة في التوقعات.

كما ويعرف الباحثين فجوة التوقعات بأنها النقطة التي غالبا لا يتفق فيها المدققين ومستخدمي المعلومات المالية ويختلفون بتوقعاتهم حول واجبات المدقق أثناء قيامة بعملية التدقيق.

ويعرفها الباحثين أيضا بأنها عبارة عن خطين متوازيين بين واجبات المدققين وتوقعات مستخدمي المعلومات المالية من عملية التدقيق وان عدم تقاطعهما يشكل فجوة في التوقعات.

المراجـــع

المراجع باللغة العربية

- غنيمتي، د/ سامي محمد أحمد، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال- دراسة اختباريه، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (٣١)، العدد الأول، مجلد ثاني، ٢٠١١.
- لبيب، د/ خالد محمد عبد المنعم، دراسة اختباريه لطبيعة ونوعية العلاقة بين: لجان المراجعة، وأنظمة الرقابة الداخلية في منشآت قطاع الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد (٤٤)، مارس ٢٠٠٧.
- مبارز، د/ شعبان يوسف، دور لجان المراجعة في إرساء الشفافية والإفصاح الكامل للتقارير المالية وأثر ذلك في تدعيم أسواق الأوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، ٢٠٠٥.
- مبارك، د/ الرافعي إبراهيم، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الربح- دليل استقرائي من البيئة المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ٢٠٠٣.
- محمد، د/ سوسن عبد الفتاح، دور لجان المراجعة في مكافحة غسيل الأموال بالبنوك التجارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠٧.
- محمد، د/ محمد الفيومي، دراسة أسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، السنة الرابعة عشر، العدد الأول، ١٩٩٤.

- هاشم، د/ محمد صالح، الصعوبات التي تحد من قيام لجنة المراجعة بدورها تجاه الأطراف المختلفة ببيئة الأعمال المعاصرة في ضوء الإصدارات المهنية الدولية وقواعد حوكمة الشركات المصرية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة (٤٩)، العدد (٧٦)، ٢٠١٠.
- هلال، د/ عبد الله عبد العظيم، تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح مع دراسة ميدانية في مصر، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث، ٢٠٠٨.
- إبراهيم، أ/ فريد محرم فريد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم آداب وسلوك المهنة لتفعيل تطبيق حوكمة الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية "دراسة نظرية"، المؤتمر العلمي لنقابة التجاريين بعنوان: "التطورات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة محلياً ودولياً"، قاعة عايدة، فندق ماريوت، القاهرة، ٩- ١٠ سبتمبر ٢٠٠٦.
- المعتاز، د/ إحسان بن صالح، لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية بين الواقع والمأمول، المؤتمر الأول لحوكمة الشركات بعنوان "حوكمة الشركات الممارسات الحالية والآفاق المستقبلية"، جامعة الملك خالد، أبها، المملكة العربية السعودية، ٣١/ ١٠- ٢٠٠٩/١١/١.
- عبد اللطيف، د/ ناصر نور الدين، مدخل مقترح لترشيد قرارات اختيار وتغيير ومكافأة مراقبي الحسابات في إطار حوكمة الشركات، المؤتمر الخامس بعنوان: "حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الجزء الأول، ٨- ١٠ سبتمبر ٢٠٠٥.

- عقدة، د/ عبد الحميد عبد المنعم، المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة، المؤتمر العلمي الخامس بعنوان: "حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٨- ١٠ سبتمبر ٢٠٠٥.
- د- الرسائل العلمية:
- صحصح، أ/ عصمت أنور حامد، دراسة تحليلية لدور المراجعين في حوكمة الشركات "بالتطبيق على البنوك"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
- مليحي، أ/ مجدي مليحي عبد الحكيم، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة لتدعيم سوق الأوراق المالية المصرية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٠.
- هـ- مصادر أخرى:
- دليل عمل لجان المراجعة، مركز المديرين المصري، وزارة الاستثمار، أغسطس، ٢٠٠٨.
- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، مركز المديرين المصري، وزارة الاستثمار، أكتوبر، ٢٠٠٥.
- معايير المحاسبة المصرية، وزارة الاقتصاد، جمهورية مصر العربية، سبتمبر ٢٠٠٦.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، الرياض، المملكة العربية السعودية، مارس ٢٠٠٣.
- هيئة السوق المالية السعودية، لائحة حوكمة الشركات، المملكة العربية السعودية، الرياض، ٢٠٠٦.

- وزارة التجارة السعودية، القرار الوزاري رقم (٩٠٣) بتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ بشأن القواعد المنظمة للجان المراجعة وتطويرها، الرياض، المملكة العربية السعودية، يناير ١٩٩٤.
- و- إنترنت:
- أسعد، لينا، ٢٠٠٣، "دراسة تحليلية مقارنة لأوجه الشبه والاختلاف لكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- أحمد، سباعي، والخاطر، خالد، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات-دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"، (مجلد ١٨، العدد ٢، مجلة جامعة الملك عبد العزيز).
- احمد ياسين حازم:نظام التكاليف في المشروعات الصناعية، دار النهضة العربية ، القاهرة١٩٨٠ .

– مرعي عبد الحي:محاسبة التكاليف لإغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ١٩٨٠ .

- مرعي عبد الحي، سمير الصبان محمد: التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ١٩٨٨ .
- عبد الرحمن علي :الموازنة التخطيطية، مكتبة الفجالة، القاهرة ١٩٦٩ .
- قدوري صباح :تحديث محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي الحكومي- العراق، رسالة دكتوراه، غير منشورة ،جامعة لودر ، بولندا ١٩٨٥ ،(باللغة البولندية) .
- هو نجرك تشارلز: محاسبة التكاليف مدخل الإداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر والإنتاج الفني، الرياض١٩٨٦ .

- توفيق بليع محمد:محاسبة التكاليف، مطبعة الشباب ، القاهرة ١٩٨٥
- احمد خليل محمد،حسنين عمر:محاسبة التكاليف الصناعية،مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ١٩٧٦ .
- السيد الجزار محمد: محاسبة التكاليف قياس ورقابة اتخاذ القرارات،مكتبة عين شمس، القاهرة ١٩٧٥ .
- شرويدر رتشارد وآخرون:نظرية المحاسبة ، تعريب خالد على احمد كأجيجي وآخرون ، دار المريخ للنشر السعودية ٢٠٠٦.

المراجع باللغة الإنجليزية:

- George, Nisswa., "The Role of Audit Committees in Public Sector", The CPA Journal, Aug., ٢٠٠٥.
- Healy, Paul M., & James M. Whalen, "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Selling", Accounting Horizons, July, ١٩٩٩.
- Kenneth, Annemarie K. & Judith C. Wale, "Audit Committee Responsibilities Focusing on Oversight, Open Communication and Best Practices", CPA Journal, Nov. ٢٠٠٤.
- Klein, A., "Economic Determinants of Audit Committee Independence", The Accounting Review, Vol.٧٧, No.٢, April ٢٠٠٢.
- Lev, B., "Corporate Earnings: Facts and Fiction", Journal of Economics Perspectives, Vol. ١٧, No. ٢, Spring ٢٠٠٣.

- Lin, J., et al., "The Effect of Audit Committee Performance on Earnings Quality", Managerial Auditing Journal, Vol. ٢١, Iss. ٩, ٢٠٠٦.
- Lisa, A.O., R. Diana and W.S. Sandra, "The Association Between Committee Characteristics, The Contracting Process and Fraudulent Financial Reporting", American Journal of Business, Vol. ٢٤, No. ١, Spring ٢٠٠٩.
- Mcvay, S., "Earnings Management using Classification Shifting: An Examination of Core Earnings and Special Items", The Accounting Review, Vol. ٨١, No. ٣, ٢٠٠٦.
- Mitchell, John A., "Corporate Governance and the Cadbury Report", Managerial Audit Journal, Vol. ٨, No. ٣, ١٩٩٣.
- Nelson, M.W., J.A. Elliott, & R.N. Tarpley, "How are Earnings Managed? Examples from Auditors", Accounting Horizons, Vol. ١٧, Supplements, ٢٠٠٣.
- Parfet, W.M., "Commentary: Accounting Subjectivity and Earnings Management: Apreparer Perspective", Accounting Horizons, Vol. ١٤, No. ٤, ٢٠٠٣.
- Porter, Brenda, & Philip J. Gendall, "Audit Committees in Private and Public Sector Corporate in Newzealand: An Empirical Investigation", International Journal of Auditing, Vol. ٢, Iss. ١, March ١٩٩٨.

- Prawitt, D., N. Smith & D.Wood, "Internal Audit Quality and Earnings Management", The Accounting Review, Vol.٨٤, No.٤, ٢٠٠٩.
- Richardson, Robert C., & Charles P. Baril, "Can You Audit Committee withstand the Market's Scrutiny of Independence?", Financial Executive Morristown, Jan/Feb., Vol. ١٩, Iss. ١, ٢٠٠٣.
- Roychowdhury, Sugata, "Earnings Management through Real Activities Manipulation", Journal of Accounting and Economics, Vol. ٤٢, No. ٣, ٢٠٠٦.

Schipper, K., & L. Vincent, "Earnings Quality", Accounting Horizons, Vol. ١٧, supplement, ٢٠٠٣.